LUCIAN POPESCU AURELIAN-VIRGIL BĂLUȚĂ

METODE ŞI PROCEDEE DE CALCULAȚIA COSTURILOR

Ediția a II-a revăzută şi adăugită

Universitatea SPIRU HARET

Contribuția autorilor

Lucian Popescu
Partea I, Capitolul 2, Secțiunea 2.2. şi 2.6
Partea I, Capitolul 4, 5 şi 6
Partea II, II.2 şi II.3

Aurelian-Virgil Băluță
Partea I, Capitolul 1
Partea I, Capitolul 2, Secțiunea 2.1., 2.3., 2.4., 2.5., 2.7., 2.8., 2.9., 2.10., 2.11., 2.12., 2.13., 2.14., 2.15., 2.16., 2.17.
Partea I, Capitolul 3
Partea II, II.1

© Editura Fundației *România de Mâine,* 2007
Editură acreditată de *Ministerul Educației şi Cercetării*
prin *Consiliul Național al Cercetării Ştiințifice*
din Învățământul Superior

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
POPESCU, LUCIAN
Metode şi procedee de calculația costurilor, ediția a II-a revăzută şi adăugită / Lucian Popescu, Aurelian-Virgil Băluță.– Bucureşti: Editura Fundației *România de Mâine,* 2007
ISBN 978-973-725-844-1
Bibliogr.

I. Băluță Aurelian-Virgil

657.47:334.7(075.8)
37.018.43

Reproducerea integrală sau fragmentară, prin orice formă
şi prin orice mijloace tehnice, este strict interzisă
şi se pedepseşte conform legii.

Răspunderea pentru conținutul şi originalitatea textului revine exclusiv autorului/autorilor.

Redactor: Cosmin COMARNESCU
Tehnoredactare: Vasilichia IONESCU
Coperta: Marilena BĂLAN

Bun de tipar: 01.06.2007; Coli tipar: 18,25
Format: 16/70 x 100

Editura Fundației *România de Mâine*
Bulevardul Timişoara, nr.58, Bucureşti, Sector 6
Tel./Fax:021/444 20 91; www.spiruharet.ro
e-mail: universitatea@spiruharet.ro
contact@editoraromaniademaine.ro

UNIVERSITATEA *SPIRU HARET*
FACULTATEA DE MANAGEMENT FINANCIAR–CONTABIL

LUCIAN POPESCU **AURELIAN-VIRGIL BĂLUȚĂ**

METODE ŞI PROCEDEE DE CALCULAȚIA COSTURILOR

Ediția a II-a revăzută şi adăugită

EDITURA FUNDAȚIEI *ROMÂNIA DE MÂINE*
BUCUREŞTI 2007

Universitatea SPIRU HARET

CUPRINS

Introducere …… 9

Metode de calculaţie şi analiză a costurilor. Prezentare generală ……..… 13

PARTEA I. **NOŢIUNI TEORETICE**

Capitolul 1. PROBLEME GENERALE PRIVIND CALCULAŢIA ŞI ANALIZA COSTURILOR …….. 17

SECŢIUNEA 1.1. Definiţii şi concepte …… 18
SECŢIUNEA 1.2. Calculaţia şi analiza costurilor în sistemul ştiinţelor economice … 22
SECŢIUNEA 1.3. Clasificări şi etape în metodologia de calculaţie şi analiză a costurilor 25
1.3.1. Clasificarea legăturilor dintre variabile economice cu aplicaţie în analiza costurilor …… 25
1.3.2. Clasificarea tipurilor de analiză a costurilor …….. 28
1.3.3. Etapele calculaţiei costurilor …….. 30
1.3.4. Etapele analizei costurilor …….. 31
Concluzii ……... 32

Capitolul 2. METODE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR …… 33

SECŢIUNEA 2.1. Caracterizarea generală a metodelor de calculaţia costurilor ……. 34
SECŢIUNEA 2.2. Metoda globală de calculaţie a costurilor (de producţie) …… 35
A) Varianta simplex …… 35
B) Varianta duplex …….. 40
SECŢIUNEA 2.3. Metoda pe faze …… 47
2.3.1.Caracteristici generale ale metodei pe faze ……... 47
2.3.2. Probleme metodologice ale metodei pe faze ……. 47
2.3.3. Relaţii de calcul în cadrul metodei pe faze ……... 48
2.3.4. Deosebiri între varianta fără semifabricate şi varianta cu semifabricate ……... 49
2.3.5. Organizarea contabilităţii costurilor în cadrul metodei pe faze 50
SECŢIUNEA 2.4. Metoda de calculaţie a costurilor pe comenzi ……..… 52
2.4.1. Caracteristici ……..… 52
2.4.2. Etapele fluxului informaţional al metodei pe comenzi ……..… 53
2.4.3. Variantele metodei pe comenzi ……..… 55
A. Varianta „fără semifabricate” a metodei pe comenzi ….. 55
B. Varianta „cu semifabricate” a metodei pe comenzi ……..… 56
2.4.4. Probleme organizatorice ale metodei pe comenzi ……. 56
2.4.5. Circulaţia documentelor în condiţiile metodei pe comenzi …. 57

2.4.6. Antecalculul costurilor în cadrul metodei pe comenzi 63
2.4.7. Postcalculul costurilor în cadrul metodei pe comenzi 67
2.4.8. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente metodei pe comenzi 70
SECȚIUNEA 2.5. Metoda de calculație a costurilor pe locuri de consum 75
SECȚIUNEA 2.6. Metoda de calculație a costurilor *Direct Costing* 76
SECȚIUNEA 2.7. Metoda costurilor directe 90
SECȚIUNEA 2.8. Metoda *standard-cost* (sistemul costurilor antecalculate) 90
2.8.1. Delimitări conceptuale 90
2.8.2. Clasificarea standardelor 91
2.8.3. Bugetul cheltuielilor de regie în metoda *standard-cost* 96
2.8.4. Etapele metodei *standard-cost* 98
2.8.5. Organizarea sistemului de evaluare şi calcul a abaterilor de la costul standard 98
2.8.6. Controlul operativ al costurilor în metoda *standard-cost* 101
2.8.7. Organizarea contabilității în cazul metodei *standard-cost* ... 102
2.8.8. Avantajele generale ale metodei *standard-cost* 105
SECȚIUNEA 2.9. Metoda costurilor normate 107
SECȚIUNEA 2.10. Metoda de calculație Tarif-Oră-Maşină (THM) 109
SECȚIUNEA 2.11. Metoda ADC (Analiza Drumului Critic) de calculație şi analiză a costurilor. Optimizări Cost-Durată 111
SECȚIUNEA 2.12. Metoda Georges Perrin (GP) 112
SECȚIUNEA 2.13. Metoda *Target-Costing* (de calculație a costurilor țintă) 114
SECȚIUNEA 2.14. Metoda ABC de calculație a costurilor 116
SECȚIUNEA 2.15. Metoda costurilor specifice 119
SECȚIUNEA 2.16. Metoda imputării raționale a costurilor fixe 121
SECȚIUNEA 2.17. Calculația de proiect în economia modernă 126
2.17.1. Probleme generale 126
2.17.2. Analiză comparativă între calculația de proiect şi alte metode din contabilitatea de gestiune 127
Concluzii 131

Capitolul 3. ANALIZA COSTURILOR ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE ... 132

SECȚIUNEA 3.1. Tehnici şi procedee ale analizei costurilor 133
3.1.1. Tehnicile şi procedeele analizei calitative a costurilor 133
3.1.2. Tehnicile şi procedeele analizei cantitative a costurilor 135
3.1.3. Abordarea problemelor privind costurile prin prisma lanțurilor Markov 140
SECȚIUNEA 3.2. Metode clasice de analiza costurilor 141
3.2.1. Analiza cost-beneficiu 141
3.2.2. Analiza structurală a costurilor 143
3.2.3. Analiză în dinamică a costurilor. Metoda indicilor 144
3.2.4. Analiza costurilor efective în comparație cu cele programate 145
3.2.5. Analiza costurilor în corelare cu indicatorii de performanță specifici ai centrelor de profit, de venit sau responsabilitate 147
3.2.6. Analiza costurilor în comparație cu media națională 147
3.2.7. Analiza costurilor în comparație cu medii pe ramură 147
3.2.8. Analiza costurilor în comparație cu standarde la nivelul grupurilor sau brandurilor de prestigiu 148

3.2.9. Analiza costurilor pe baza indicatorilor bursieri 149
3.2.10. Analiza costurilor în mecanismul stabilirii traiectoriilor alternative 149
SECȚIUNEA 3.3. Metode moderne de analiză a costurilor 150
3.3.1. Energia informațională în analiza costurilor 150
3.3.2. Analiza matricială a costurilor 150
3.3.3. Analiza costurilor în unități comparabile 151
3.3.4. Analiza valorii aplicată la costuri 152
3.3.5. Metoda calculului marginal de analiză a costurilor 155
3.3.6. Metoda ABC de analiză a costurilor 156
3.3.7. Analiza costurilor pe lanțul aprovizionare-desfacere 157
3.3.8. Analiza costurilor pe etape ale procesului economic 157
3.3.9. Analiza costurilor din perspectiva metodei *Balanced Score Card* (BSC) 158
SECȚIUNEA 3.4. Analiza costurilor în probleme manageriale complexe 158
3.4.1. Analiza costului unitar pe produs (serviciu, lucrare) 158
3.4.2. Analiza corelației rentabilitate – cost în strategia de dezvoltare a firmei 159
3.4.3. Strategie şi scenarii pe baza analizei de senzitivitate 161
3.4.4. Analiza costurilor de finanțare şi autofinanțare 162
3.4.5. Analiza costurilor cu personalul 162
3.4.6. Costurile şi valoarea firmei 163
3.4.7. Probleme privind costurile şi investițiile în practica privatizării din România 164
Concluzii 167

Capitolul 4. PROCEDEELE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR ŞI SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE 168

SECȚIUNEA 4.1. Cadrul normativ şi conceptual privind contabilitatea de gestiune şi procedeele utilizabile pentru calculația costurilor. Clasificări şi proceduri 168
SECȚIUNEA 4.2. Procedeele de calculație a costurilor 188
4.2.1. Sistemul informațional al procedeelor de suplimentare (repartizare) 188
4.2.2. Sistemul informațional al procedeelor de calcul al costului pe unitatea de produs (unitar) 194
4.2.3. Sistemul informațional al procedeelor particulare 200
SECȚIUNEA 4.3. Sistemul de conturi specifice şi de înregistrări contabile în contabilitatea de gestiune 205

Capitolul 5. GESTIUNEA STOCURILOR – INTERFAȚĂ ÎNTRE CONTABILITATEA FINANCIARĂ ŞI CONTABILITATEA DE GESTIUNE 212

SECȚIUNEA 5.1. Gestiunea stocurilor pentru calculația costurilor 213
SECȚIUNEA 5.2. Exemplificare a modelului interdisciplinar de analiză a stocurilor ... 215

Capitolul 6. ELEMENTE DE CONTABILITATE INTEGRATĂ 235

SECȚIUNEA 6.1. Necesitatea unui sistem de contabilitate integrată 235
SECȚIUNEA 6.2. Modele de înregistrări contabile integrate în contabilitatea de gestiune 237

PARTEA A II-A. **APLICAȚII ŞI TESTE GRILĂ PENTRU CONTABILITATEA DE GESTIUNE ŞI SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL COSTURILOR**

II.1. Întrebări şi teste recapitulative 255

II.2. Teste grilă pentru examenul de licență 261
Testul A 261
Testul B 262
Testul C 263
Testul D 264
Testul E 265
Testul F 266
Testul G 267
Testul H 268
Testul I 269
Testul J 269
Testul K 270
Testul L 271
Testul M 272
Testul N 273
Testul O 274
Testul P 275
Testul Q 276
Testul R 277
Testul S 278
Testul T 279
Răspunsuri 280

II.3. Teste grilă pentru învățământul la distanță (EXAMVIEWPRO) 281
A. Procedee de calculație a costurilor 281
B. Metode de calculație a costurilor 284

Bibliografie 289

INTRODUCERE

Managementul costurilor a devenit unul dintre obiectivele de bază ale liderilor de întreprinderi odată cu impactul major al globalizării. Practic, oricine poate concura cu oricine, pe orice piață. Protecția vamală tarifară sau netarifară, constrângerile politice sau, mai general, cele extraeconomice nu mai pot apăra pe nimeni sau, dacă mai acționează, au un rol nesemnificativ față de efortul propriu. Nu ne-am propus aici să apreciem dacă astfel de evoluții sunt sau nu în conformitate cu cerințele progresului economic, social, ecologic. Fiind realități ale lumii în care trăim, managerii le vor lua în calcul pentru a se adapta la aceste noi realități. Strategiile de firmă sunt credibile numai în măsura în care există un management performant al costurilor.

O serie de evoluții recente susțin necesitatea de a perfecționa metodele de calculație şi analiză a costurilor.

I. Creşterea ponderii calculațiilor în timp real sau previzionale.

II. Folosirea bugetului de costuri în cadrul bugetului de venituri şi cheltuieli drept instrument complex de previziune, urmărire, analiză, remunerare şi control.

III. Extinderea calculației de proiect care devine tot mai mult o metaprocedură de gestiune.

IV. Modificările recente ale legislației muncii ridică, de asemenea, problema identificării suportului de informații pentru stabilirea situației economico-financiare reale a entităților patrimoniale. Pentru calculațiile de costuri, sistemul normativ este mai puțin dezvoltat. În cazul datelor din contabilitatea financiară, suportul informațional va porni firesc de la situațiile financiare periodice, cu toate componentele lor. Modelul acestora este bine stabilit prin acte normative emise de Ministerul Finanțelor Publice. Calculațiile de costuri nu au încă un format normalizat. Pentru îndeplinirea obligației de informare a salariaților asupra situației reale economico-financiare, asociațiile patronale şi sindicatele de la nivel de ramură vor elabora modele specifice orientative, pe baza cărora se va face informarea legală asupra poziției firmei din punctul de vedere al încadrării în proiecțiile privind costurile şi al nivelului de rentabilitate reală care rezultă din datele respective. Alegerea suportului informațional va fi însă numai o primă etapă în analiza pertinentă a situației reale a întreprinderii şi în îndeplinirea obligației de informare prevăzută de Codul Muncii. Cea mai grea misiune este selectarea informațiilor din sistemul de costuri, care pot fi oferite salariaților şi reprezentanților acestora, sindicatele. Va trebui separată partea confidențială a calculațiilor de costuri de partea oficială sau care poate fi comunicată în exterior. Se presupune că salariații şi reprezentanții lor pot cere consultanța unor specialişti din afara firmei, eventual de

la nivelul federațiilor sindicale. Transparența informațională va fi astfel dimensionată încât să nu afecteze puterea concurențială a firmelor. Se va stabili, de asemenea, în ce măsură diferiții indicatori sunt relevanți pentru derularea negocierilor salariale şi stabilirea nivelului concret al drepturilor personalului angajat.

V. Stabilirea unor algoritmi şi a unor tehnici evoluate pentru calcularea exactă a indicatorilor de costuri cu impact asupra concurenței oneste. Legislația internațională tot mai severă, transpusă în cadre naționale, impune evaluări inclusiv de natura costurilor. Raportul cost-preț din normele protecției concurenței nu ar avea nicio valoare fără reguli exacte de calcul a fiecărei componente a consumului la nivel de firmă.

VI. Utilizarea unor sisteme de prelucrare a datelor tot mai complexe. *La firmele mari se impun tot mai mult aşa-numitele sisteme de gestiune a resurselor întreprinderii (ERP).*

VII. Elaborarea unor scenarii de evoluție economică pe bază de costuri. *În limbajul curent se vorbeşte despre o politică a costurilor în condițiile unei economii sănătoase şi o altă politică într-o economie cu probleme majore. Parametrii care indică lipsa stării de sănătate a economiei cu impact asupra politicii de costuri a firmei, sunt: dezechilibre macroeconomice, în special ale balanței de plăți externe şi bugetare; comportamente antieconomice ale autorităților publice cu resursele alocate şi în atitudinea față de contribuabil, lipsa transparenței în achizițiile publice etc.*

VIII. Accentul tot mai mare pe activele intangibile. *Apare nevoia unor calculații care să țină cont de această tendință. De asemenea, clasificarea actuală trivalentă a resurselor nu mai corespunde nevoilor managementului costurilor în condițiile globalizării.*

IX. Încadrarea procedurilor şi a metodelor de calculație a costurilor în proceduri complexe la nivel de firmă. Între acele proceduri care presupun elemente de calculație a costurilor sunt cele privind asigurarea calității, *inclusiv pentru certificarea ISO 9000, controlul managerial de gestiune, graficul de circulație a documentelor. Pentru certificarea ISO 9000, de exemplu, apar proceduri de calculație a costului non-calității, stabilirea responsabilității pentru fiecare activitate din fluxul tehnologic, evaluarea prevenirii non-calității, elaborarea fişelor de post. Unele componente ale acestui set de exigențe contabile privesc direct calculațiile de cost.*

În practica şi în teoria economică se acceptă tot mai mult ideea că cel care stăpâneşte şi controlează costurile are posibilitățile cele mai mari de a învinge în competiția mondială pentru supremație. În esență, progresul de orice natură trebuie să determine realizarea bunurilor economice (produse sau servicii) cu costuri cât mai mici. Bătălia contemporană între colectivități mai mici (firme) sau mai mari (țări) nu se mai dă cu arme de foc. Adevăratele confruntări contemporane se duc pe terenul abrupt, stâncos, mlăştinos sau arid al COSTURILOR. Acele colectivități care reuşesc mai bine să-şi reducă costurile vor fi învingătoare în aprigul război pentru supraviețuire. Istoria contemporană se scrie tot mai mult în termeni de costuri. Multe din mutațiile de pe plan mondial sau național sunt aplicabile pe baza costurilor: creşteri şi descreşteri ale unor popoare, regiuni, firme, marile procese de integrare, prietenii şi alianțe, conflicte militare (războaie) sau fricțiuni comerciale.

Dimensiunea dezvoltării la nivel micro sau macroeconomic este cel mai bine şi exact exprimată prin costuri. Nicio altă evoluție favorabilă nu este sustenabilă

dacă nu se bazează pe succese în lupta teribilă cu toate tipurile de costuri. Sintetic, am putea formula dictonul „spune-mi cu ce costuri produci ca să-ți spun ce viitor ai”. Nu este o exagerare pentru că lupta cu costurile este transpunerea operațională a problemei fundamentale a economiei: să împarți resurse limitate la nevoi practic nelimitate. Controlul şi eventual reducerea costurilor se pot realiza numai cu mijloace „inteligente”, spre deosebire de confruntările din epocile anterioare în care prevalau sau cel puțin aveau un rol important instrumentele bazate pe forță fizică. Din această perspectivă, cursul universitar privind Metodele şi procedeele de calculația costurilor*, parte a disciplinei* Contabilitate de gestiune şi sistemul informațional al costurilor *are menirea să ajute viitorii economişti în rezolvarea complicatelor probleme privind costurile pe care le vor avea de rezolvat în activitatea profesională. Sunt interesați în aprofundarea noțiunilor privind costurile şi studenții care nu intenționează să profeseze în calitate de economişti financiari-contabili. Acei oameni care, dintr-un motiv sau altul, dispun de o avere considerabilă este bine să cunoască noțiunile de bază ale costurilor pentru a urmări în calitate de patroni modul de gestiune al averii. Multe fraude sau activități păgubitoare pot fi identificate prin analiza costurilor. În aceiaşi termeni se pune problema şi pentru micii întreprinzători. La aceştia marja de manevră este mai mică: orice risipă poate însemna falimentul.*

Mai aproape de momentul integrării în viața activă poate fi examenul de licență. Disciplina „Contabilitate de gestiune şi sistemul informațional al costurilor” face parte din cele pentru licență. Nu vom spune că este o disciplină „frumoasă”, „uşoară”, „atractivă”. Nu ne hazardăm să promitem că în urma parcurgerii prezentului curs vor putea fi rezolvate toate problemele legate de costuri, pe tot parcursul activității viitorilor absolvenți. Avem însă curajul să atragem atenția că această materie este „necesară”, „utilă”, iar cunoaşterea ei se va concretiza mai devreme sau mai târziu în bani. Cursul pe care îl oferim prezintă noțiunile de bază ale calculației şi analizei costurilor împreună cu un set semnificativ de aplicații, la nivelul de astăzi al cercetării şi practicii economice.

Contabilitatea de gestiune are ca scop principal furnizarea de informații asupra costurilor. Informațiile respective pentru a fi utile trebuie să fie exacte, oportune şi ieftine.

Ceea ce caracterizează fluxul informațional al costurilor este accentul pus pe operativitatea informațiilor. Se vorbeşte tot mai mult de calcularea costurilor în timp real. De asemenea, sunt necesare previziuni fiabile ale evoluției costurilor. Aceasta este funcția de predicție a contabilității firmelor moderne. Fără calcul în timp real şi previziune a costurilor nu credem că ar fi posibilă funcționarea eficientă a marilor corporații.

Indiferent de forma pe care o îmbracă, informația privind costurile reprezintă unul din mijloacele de bază ale managementului întreprinderii moderne.

Mulțumim anticipat tuturor celor care vor face şi vor trimite astfel de materiale şi promitem că le vom studia atent în vederea unei ediții îmbunătățite.

Autorii

METODE DE CALCULAȚIE ŞI ANALIZĂ A COSTURILOR
PREZENTARE GENERALĂ

Scopul manualului *Metode şi procedee de calculaţia costurilor* constă în cunoaşterea de către viitorii absolvenţi a implicaţiilor pe care le au metodele de calculaţie şi analiză a costurilor în ansamblul practicii şi ştiinţei economice.

Obiectivele manualului *Metode şi procedee de calculaţia costurilor* sunt:

- cunoaşterea principalelor definiţii necesare studierii diferitelor metode şi procedee de calculaţie şi analiză a costurilor;
- stăpânirea metodologiei generale de lucru acceptată de ştiinţa economică;
- înţelegerea necesităţii calculaţiei şi analizei costurilor în scopul unei bune informări a managerilor şi patronilor din economia reală;
- formarea abilităţilor de alegere a procedeelor şi metodelor de calculaţie sau analiză a costurilor;
- iniţierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de documente pentru probleme de costuri, inclusiv pentru aplicarea procedeelor de calculaţie a costurilor;
- cunoaşterea tipologiei şi a legăturilor dintre fenomenele pe care le implică o calculaţie şi o analiză ştiinţifică a costurilor;
- cunoaşterea posibilităţilor diferitelor clase de metode de calculaţia costurilor;
- stăpânirea metodologiei de lucru pentru fiecare din metodele de calculaţie a costurilor prezentată;
- formarea reflexului de decizie privind metoda adecvată de calculaţie a costurilor, pornind de la domeniile principale în care se aplică acum, de la particularităţile conceptuale, de la costurile de prelucrare implicate şi de la exigenţele faţă de sistemul informaţional;
- înţelegerea particularităţilor fiecărei metode de calculaţie a costurilor în scopul unei alegeri adecvate în condiţii concrete ale economiei reale;
- formarea abilităţilor de calcul corect a indicatorilor specifici fiecărei metode de calculaţie a costurilor;
- iniţierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de informaţii pentru sarcini concrete, inclusiv aplicarea unei anumite metode de calculaţie a costurilor;
- furnizarea informaţiilor necesare pentru ca viitorii absolvenţi să poată susţine cu argumente adoptarea unei anumite metode de calculaţie a costurilor şi respingerea alteia;
- cunoaşterea principalelor metode de analiză a costurilor;

- formarea deprinderilor de analiză a costurilor unei întreprinderi cu particularități date;
- înțelegerea mecanismelor informaționale ale analizei costurilor;
- aprecierea calității unei analize de cost făcute de un terț în condiții particulare cunoscute.

Introducere

În scopul stabilirii exacte a costurilor şi a implicațiilor pe care le au în mecanismul decizional, doctrina şi practica economică au dezvoltat o serie de metode şi procedee de calculație şi analiză. Fiecare are anumite particularități care o recomandă pentru anumite tipuri de activități sau firme. Niciuna din metode nu este valabilă şi recomandată în toate cazurile oferite de economia reală. Cunoaşterea ipotezelor de lucru, ale metodologiei şi indicatorilor folosiți de fiecare metodă în parte va fi realizată prin parcurgerea materialului din acest manual.

Pentru studierea materialului din manualul *Metode şi procedee de calculația costurilor* se recomandă parcurgerea înainte a manualelor *Contabilitate de gestiune*. *Noțiuni fundamentale*, a celui de *Bazele contabilității* şi a celui de *Economie politică*, recapitularea materiei de la matematică din liceu şi facultate.

După parcurgerea manualului *Metode şi procedee de calculația costurilor* studenții vor obține informații şi deprinderi de calcul şi analiză a costurilor pentru nevoile din practica firmelor moderne.

PARTEA I

NOȚIUNI TEORETICE

Capitolul 1

PROBLEME GENERALE PRIVIND METODELE DE CALCULAȚIE ŞI ANALIZĂ A COSTURILOR

Scopul capitolului „Probleme generale privind metodele de calculaţie şi analiză a costurilor" este cunoaşterea de către viitorii absolvenţi ai Facultăţii de Management Financiar-Contabil a unor conexiuni între metodele de calculaţie şi analiză a costurilor şi ansamblul ştiinţei economice.

Obiectivele capitolului „Probleme generale privind metodele de calculaţie şi analiză a costurilor" sunt:

- cunoaşterea principalelor definiţii necesare studierii diferitelor metode de calculaţie şi analiză a costurilor;
- stăpânirea metodologiei generale de lucru acceptată de ştiinţa economică;
- înţelegerea necesităţii calculaţiei şi analizei costurilor în scopul unei bune informări a managerilor şi patronilor din economia reală;
- formarea abilităţilor de alegere a procedeelor şi metodelor de calculaţie sau analiză a costurilor;
- iniţierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de documente şi informaţii pentru probleme de costuri;
- cunoaşterea tipologiei şi a legăturilor dintre fenomenele pe care le implică o calculaţie şi o analiză ştiinţifică a costurilor;

Concepte-cheie tratate:

- calculaţie a costurilor
- metodă de calculaţie a costurilor
- analiză
- analiză a costurilor
- metodă de analiză a costurilor
- legături funcţionale
- variabilă economică
- analiza post-operatorie a costurilor
- analiza previzională a costurilor
- analiza statică a costurilor
- analiza dinamică a costurilor

Introducere la capitolul „Probleme generale privind metodele de calculaţie şi analiză a costurilor"

În scopul calculaţiei şi analizei costurilor, doctrina şi practica economică au dezvoltat o serie de metode. Pentru a putea fi înţelese pe deplin şi a valorifica toate valenţele lor se impune parcurgerea unor paşi pentru a identifica locul şi rolul acestora în ansamblul ştiinţei economice sau pentru înţelegerea clasificărilor şi

tipologiilor specifice domeniului. Este ceea ce găsim în capitolul 1 al manualului *Metode de calculaţie şi analiză a costurilor.*

Pentru studierea materialului din capitolul 1 se recomandă parcurgerea înainte a lucrării *Contabilitate de gestiune. Noţiuni fundamentale*, a manualului universitar de *Economie politică* şi a celui de *Bazele contabilităţii*, a unor definiţii din materiale de referinţă pentru ştiinţa economică.

După studierea capitolului, studenţii vor obţine informaţiile necesare parcurgerii în continuare a prezentului manual, vor înţelege locul şi rolul întregului sistem informaţional al costurilor şi a fiecărei componente în practica managerială a firmelor moderne.

Secţiunea 1.1.
DEFINIŢII ŞI CONCEPTE

În *Dicţionarul Explicativ al Limbii Române*[1] se pot întâlni următoarele definiţii ale *metodei*:

a) mod de cercetare, cunoaştere şi transformare a realităţii obiective;

b) procedeu sau ansamblu de procedee folosit în realizarea unui scop.

Dicţionarul mai dă o definiţie: mod organizat, sistematic de lucru sau de gândire.

Fiecare dintre acestea poate fi translatată şi în domeniul economic sau al calculaţiei costurilor.

Din punct de vedere al calculaţiei costurilor, realitatea obiectivă este reprezentată de mediul de afaceri, preţurile *input*-urilor şi *output*-urilor rezultate din lupta de concurenţă, cotele de impozitare, nivelul consumurilor specifice de materiale şi muncă pe rezultat final datorită condiţiilor tehnice şi pretenţiilor patronului de fructificare a capitalului. Toate acestea se concretizează în costurile cu care agenţii economici produc şi comercializează bunurile economice, poziţia acestora pe piaţă, rentabilitatea firmelor.

Astfel, adaptând prima definiţie a metodei la metoda de calculaţie a costurilor obţinem:

- *metoda de calculaţie a costurilor* reprezintă un mod de cercetare şi cunoaştere a mediului extern, a sistemului de impozitare şi taxe, a consumurilor specifice, a tarifelor şi preţurilor unitare care influenţează costurile de aducere a bunurilor economice în starea de a fi vândute consumatorilor, a procedeelor şi mecanismelor interne relevante în acest domeniu, cu scopul de a transforma aceste realităţi şi de a obţine un cost competitiv.

Adaptarea celei de-a doua definiţii poate avea în vedere că obiectivul care trebuie cunoscut este „cutia neagră" în sens cibernetic, prin care intrările (*input*-urile) în entitatea patrimonială sunt transformate în rezultate finale (ieşirile, *output*-urile) entităţii patrimoniale cu un anumit cost. Rezultatul care urmează să fie obţinut este un cost competitiv cât mai mic al bunurilor economice (produse, servicii) oferite de entitatea patrimonială. În aceste condiţii, metoda de calculaţie a costurilor poate fi definită ca fiind „un set de procedee necesare cunoaşterii mecanismului de formare a costului în cadrul entităţilor patrimoniale, în scopul obţinerii unui cost realist ca

[1] Academia Română, Institutul de Lingvistică, „Iorgu Iordan", *DEX. Dicţionarul explicativ al limbii române,* ediţia a II-a, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1998, p. 626.

bază a măsurilor de aliniere la un nivel de competitivitate cât mai aproape de exigenţele patronatului şi administratorilor".

Luând în calcul cea de-a treia definiţie, putem scoate în evidenţă algoritmii etapelor de lucru, formulele şi relaţiile de calcul necesare organizării şi sistematizării informaţiilor în scopul calculării costurilor.

Într-adevăr, metoda de calculaţie a costurilor implică atât un mod organizat de lucru, cât şi unul de gândire.

Modul de lucru se concretizează în etapele, paşii şi activităţile concrete ataşate fiecărei metode de calculaţie a costurilor. Modul de gândire conţine ipotezele, premisele şi conceptele teoretice, inclusiv cele ştiinţifice sau ale doctrinei pe care le conţine o anumită metodă de calculaţie a costurilor. Modul de gândire include cunoştinţele asupra proceselor care dau naştere unor bunuri economice şi a relaţiilor de cauzalitate dintre consumuri şi rezultate.

Într-o altă definiţie din *Dicţionarul Explicativ al Limbii Române*, prin *metodă* se înţelege procedeu, mijloc, cale pentru realizarea unui lucru. În acelaşi material, procedeul este definit ca fiind „fel de a acţiona, mod, mijloc, cale, metodă de lucru".

Observăm că în planul strict al vocabularului de bază apare o redundanţă între conceptul de *metodă* şi cel de *procedeu*. Din acest motiv, se impune adâncirea cercetării în cadrul limbajului de specialitate. Pentru elucidarea conceptului de *metodă* se impune stabilirea limitelor faţă de alte concepte cu care se află în conexiune. În corelare cu teoria ştiinţifică, metoda apare într-o interdependenţă biunivocă. Astfel, metoda este mai întâi un rezultat al cercetărilor ştiinţifice şi al teoriilor economice care s-au fundamentat. Între elementele componente ale setului de rezultate ale oricărui proces de studiere se află, în primul rând, metodele. Principalul argument al acestei aserţiuni este faptul că metodele nu sunt date ştiinţei *a priori*. Ele apar în urma unui amplu şi dificil proces de investigare şi de căutare a mijloacelor de cercetare a realităţii. Metodele sunt astfel rezultate ale cercetării de pionierat. Frecvent, metodele unei ştiinţe sunt evidenţiate şi puse la punct de cercetări în domeniul ştiinţei respective. În această etapă, metodele ne apar ca structuri abstracte. A doua faţetă a metodei ne trimite la premise, instrument, mijloc al cercetării ulterioare, îndreptată spre obiective concrete ale realităţii concrete şi nevoii efective de cunoaştere.

De la acest punct trecem abordarea în spaţiul concret al cercetării economice.

Prin folosirea unor metode ştiinţifice validate, teoriile economice îşi pot valorifica ipotezele în rezultate cu valoare informaţională practică. De cele mai multe ori, inclusiv în metodele de calculaţie a costurilor, valoarea informaţională a rezultatelor este „lichidă", respectiv evaluabilă în bani. Din această a doua perspectivă metoda apare ca principalul instrument de cercetare, ca mijloc de legătură între lumea abstractă a teoriei şi lumea concretă a rezultatelor cercetării. Mai mult decât atât, metoda este frecvent apreciată ca fiind miezul, esenţa oricărei teorii. O teorie foarte bună dacă foloseşte metode inadecvate nu va ajunge la rezultate notabile.

Calculaţia costurilor ca parte a unei ştiinţe nu face abstracţie de aceste concluzii. Diferitelor concepţii şi teorii despre costuri şi despre modul lor de calculare le corespund metode nuanţate de calculaţie a costurilor.

Capacitatea de integrare a matematicii în aparatul ştiinţific propriu este o dovadă de maturitate. Calculaţia costurilor probează această maturitate prin asimilarea în cadrul metodelor sale a unor algoritmi din matematică. Astfel, rafinamentul şi acurateţea metodelor de calculaţie a costurilor vor fi un etalon al nivelului atins de ramurile ştiinţifice implicate în calculaţia costurilor.

Corelarea dintre stadiul ştiinţei şi cel al realităţii obiective se observă tot prin intermediul metodelor folosite. Capacitatea şi nevoia de a utiliza metodele de calculaţie evoluate arată o sincronizare între stadiul ştiinţei şi cel al realităţii obiective. Lipsa cadrului organizatoric şi informaţional pentru aplicarea metodelor moderne de calculaţie sau lipsa nevoii la nivelul entităţilor patrimoniale pentru utilizarea lor denotă o fază mai joasă a progresului tehnic şi economic. Apariţia unor nevoi informaţionale la nivelul firmelor, justificate de evoluţia tranzacţiilor, care să nu poată fi soluţionate cu metodele actuale arată o rămânere în urmă a ştiinţei faţă de realitatea obiectivă. Din punct de vedere al metodelor de calculaţie a costurilor, apar semnale şi dintr-un sens şi din altul. Metodele evoluate sunt puţin aplicate, dar şi puţin cunoscute. Lumea afacerilor, patroni, manageri, investitori de pe pieţe financiare, organizaţiile sindicale şi cele patronale, organismele de sinteză economică naţională şi/sau regională sunt nemulţumite de puterea informaţională a costurilor calculate prin metodele actuale. Decontările şi tranzacţiile pe plan internaţional, sporirea capacităţii previzionale a costurilor, calcularea consumurilor şi a rezultatelor în operaţii complexe sau chiar din afara cadrului standard (asocierea în participaţiune, factoring, prelucrare în lohn, leasing etc.) pun în continuare probleme celor implicaţi. Evoluţia metodelor de calculaţie va avea în vedere în viitorul probabil şi aceste probleme.

O altă *corelaţie* este între *metodele de calculaţie a costurilor şi conceptul de stăpânire şi control al costurilor*. În *Dicţionarul de sinonime,* coordonat de Gh. Bulgăr, termenul *stăpânire* primeşte următoarele accepţiuni aplicabile în domeniul economic, inclusiv la costuri: a controla, a domoli, a tempera, a calma, a înfrâna, a struni. Având în vedere problema fundamentală a economiei (să împarţi resurse limitate pentru nevoi nelimitate) şi faptul că teoria costurilor este transpunerea ei operaţională în plan microeconomic, înţelegem esenţa termenului respectiv. Practica economică se confruntă de fapt cu tendinţa de sporire a multor consumuri care au la bază diferite cauze în funcţie de „meridianul" pe care se află entităţile patrimoniale. Din punct de vedere al managerului sau patronului, a stăpâni costurile înseamnă a contracara tendinţele spontane interne spre risipă de resurse. Fiecare departament, activitate, centru de cost din cadrul entităţii patrimoniale îşi doreşte alocat un buget mai mare pentru a satisface în mai mare proporţie „foamea de resurse" şi a reduce gradul de încordare în alocarea lor. În afara „graniţelor" firmelor acţionează alt tip de funcţii. Din acest motiv, managerii au introdus conceptele de stăpânire sau control al costurilor. Metodele de calculaţie a costurilor ajută la „stăpânirea" şi „controlul" costurilor, prin determinarea cât mai exactă a relaţiilor de cauzalitate: consumuri-rezultate şi prin stabilirea unui nivel cât mai realist al costului pe unitate-rezultat final. Cu cât costul calculat cu ajutorul metodelor de calcul specifice este mai apropiat de conceptul teoretic de cost, cu atât se aduce o contribuţie mai mare la „stăpânirea" şi „controlul" costurilor. În practică, se spune că socotind atent banii, ei nu se înmulţesc, dar se cheltuiesc cu grijă mai mare. Translatând în planul costurilor, vom spune că prin calcularea exactă costurile nu se reduc de la sine, dar se cunoaşte cauza pentru care au un anumit nivel.

Metoda de calculaţie a costurilor intră în interdependenţă şi cu politica *contabilă,* tot aşa cum pe un plan general metoda de cercetare economică intră în contact cu politica economică. Pornind de la definirea metodei de cercetare din economie şi a politicii economice – drept concepte cu grad mai ridicat de sintetizare – către metoda de calculaţie a costurilor şi politica contabilă, vom desprinde liniile de interdependenţă şi spaţiile de complementaritate.

Conform *Dicţionarului de economie*, metoda de cercetare economică reprezintă ansamblul modalităţilor de abordare a principiilor, procedeelor şi tehnicilor de analiză a fenomenelor şi proceselor economice, de expunere a rezultatelor cercetării, capabile să servească ştiinţa economică în misiunea ei.

Analiza reprezintă o metodă de cercetare bazată pe descompunerea sau desfăşurarea unui obiect sau fenomen în părţile sale componente. Pe cale de consecinţă *analiza costurilor* cercetează elementele componente ale comportamentului costurilor.

Analiza costurilor vizează:

- cunoaşterea volumului, structurii şi dinamicii diferitelor categorii de costuri, identificarea disfuncţionalităţilor şi luarea de măsuri corective punctuale în vederea creşterii eficienţei întreprinderii;
- fundamentarea preţului de ofertă în funcţie de rata de rentabilitate preconizată;
- evaluarea măsurilor tehnice, sociale, economice, financiare ale managerilor cu repercusiuni asupra costurilor;
- evaluarea utilizării dotărilor şi a eficienţei politicii investiţionale;
- aprecierea impactului structurii organizaţionale asupra costurilor.

Specificul calculaţiei şi analizei costurilor

În teoria economică s-au conturat două concepţii privind specificul legăturii dintre fenomenele economice. Conform unui mod de abordare, legăturile dintre fenomenele şi procesele economice au o complexitate diferită de cea a legăturilor care se stabilesc între fenomenele din domeniul tehnic sau biologic. În tehnică şi în biologie predomină legăturile de tip *cauzal (*unul dintre fenomene determină în mod univoc schimbarea celuilalt). Acest tip de legătură este una funcţională, în cadrul căreia unei valori din şirul caracteristicii-*cauză* îi corespunde o singură valoare din şirul caracteristicii-*efect*. La modificarea cantitativă a primei caracteristici îi corespunde o modificare cantitativă, de aceeaşi măsură, a celei de-a doua. Legăturile funcţionale pot fi interpretate printr-o funcţie matematică:

$$y_i = f(x_i) \qquad (1.1.1.)$$

Dacă apar mai multe variabile în şirul caracteristicii-cauză legăturile pot fi modelate printr-o funcţie matematică de forma:

$$y_i = f(x_1, x_2, ...x_p) \qquad (1.1.2.)$$

în care: $X_1, X_2, ...X_p$ sunt factori care acţionează împreună asupra variabilei rezultative y şi între care există o componentă aleatoare.

Spre deosebire de aceste legături, cele dintre fenomenele şi procesele economice şi sociale se manifestă ca legături statistice, a căror principală trăsătură definitorie constă în faptul că o caracteristică x, denumită caracteristică *factorială* (independentă, exogenă sau cauză), exercită o anumită influenţă asupra unei alte caracteristici y, denumită caracteristică *rezultativă* (dependentă,). În cadrul legăturilor statistice, asupra caracteristicii dependente exercită influenţe şi alte caracteristici. Din punctul de vedere al legăturii dintre x si y asemenea influenţe se consideră întâmplătoare. De exemplu, între costurile totale cu materiile prime directe şi volumul producţiei se stabileşte o dependenţă de acest tip. Volumul producţiei este caracteristica factorială (independentă, exogenă, cauză) iar costurile totale cu materiile prime directe reprezintă caracteristica rezultativă (dependentă). Acţionează însă şi influenţe întâmplătoare, cum ar fi calificarea forţei de muncă sau parametrii tehnico-economici ai utilajelor din dotare. Valorile caracteristicii

rezultative se modifică într-o măsură mai mare sau mai mică față de modificările valorilor caracteristicii factoriale, în funcție de condițiile în care se manifestă relațiile de cauzalitate. Corelațiile de tipul celei dintre volumul producției şi costurile totale cu materiile prime nu pot fi verificate la nivel de parametrii pentru fiecare caz în parte, ci numai ca tendință.

Conform altui punct de vedere, între fenomenele din tehnică sau biologie şi cele din economie există mari similitudini. Subdezvoltarea ştiinței economice s-a manifestat tocmai datorită faptului că nu a valorificat corespunzător rezultatele cercetărilor din tehnică sau biologie. Progrese semnificative se pot face în ştiința economică dacă sunt preluate şi adaptate concluziile din tehnică şi din biologie. Între conceptele şi teoriile din această grupă se numără la loc de cinste transpunerea entropiei în studiul procesului economic, realizată de marele economist român Nicholas Georgescu-Roegen. În planul analizei costurilor, o astfel de abordare atrage atenția asupra rarității resurselor. Problema costurilor devine, şi din această perspectivă, operaționalizarea problemei fundamentale a economiei, respectiv acoperirea unor nevoi nelimitate cu resurse limitate.

Ciclicitatea fenomenelor biologice poate fi luată în seamă tot mai mult pentru înțelegerea ciclicității din economie; ciclurile costurilor au un impact major pe piața tranzacțiilor comerciale.

Inerțialitatea fenomenelor economice este una din particularitățile majore față de alte sisteme (biologice, tehnice). Fiind insuficient studiată, este frecvent omisă, ceea ce duce la concluzii eronate. Schimbarea unui administrator după 3 luni pe motiv că au crescut costurile pe care le poate gestiona este un astfel de exemplu. În primele 3 luni de mandat acționează încă consecințe ale deciziilor manageriale din perioada anterioară (contracte semnate, organizare internă, alocare resurse pe proiecte etc.).

Secțiunea 1.2.

METODELE DE CALCULAȚIE ŞI ANALIZĂ A COSTURILOR ÎN SISTEMUL ŞTIINȚELOR ECONOMICE

Metodele de calculație şi analiză a costurilor fac parte, strict didactic, din disciplina *Contabilitate de gestiune şi sistemul informațional al costurilor*. La rândul ei, această disciplină face parte din contabilitate. În continuare, abordarea este mai complexă. Există opinii care consideră contabilitatea drept o metodă, în timp ce alte opinii îi atribuie calitatea de ştiință. Indiferent de opțiune, *Contabilitatea de gestiune şi sistemul informațional al costurilor* face parte din ansamblul ştiințelor economice. În cadrul disciplinei *Contabilitatea de gestiune şi sistemul informațional al costurilor* mai intră drept părți componente contabilitatea propriu-zisă a costurilor, previziunea costurilor. *Contabilitatea de gestiune şi sistemul informațional al costurilor* intră în contact, în primul rând, cu celelalte componente ale contabilității: contabilitatea financiară, bazele contabilității, contabilitatea aprofundată, doctrinele contabilității. Fiecare dintre acestea furnizează elemente necesare aparatului conceptual al metodelor de calculație şi analiză a costurilor, dar şi un important flux de date. Un rol important îl au de asemenea discipline economice precum statistica, analiza economică sau economia politică (economia generală) pentru definirea conceptelor sau a instrumentarului ştiințific. În plus, matematica şi disciplinele sale înrudite (cercetările operaționale în special) pun la dispoziție

fundamentul ştiinţific pentru introducerea în ecuaţie a variabilelor economice care apar în algoritmii calculaţiei şi analizei costurilor.

Procesele economice au caracteristic şi faptul că, frecvent, sunt determinate de un număr mare de factori. Aceştia, într-o anumită configuraţie, conduc la un rezultat parţial previzibil. Între factori, unii acţionează direct, alţii indirect, fiind, la rândul lor, determinaţi de unele cauze fundamentale care, modificându-se, generează evoluţii similare asupra mai multor variabile. Departajarea cauzelor directe de cele aparente (datorită analogiei manifestării) reprezintă o problemă care trebuie să stea în atenţia economistului. De asemenea, trebuie acceptată ideea că o serie de cauze minore, accidentale, rămân în afara cunoaşterii, ceea ce conferă fenomenelor economice analizate o desfăşurare parţial aleatoare sau în orice caz dificil de prevăzut cu certitudine. Toate aceste elemente ne conduc la corelaţia calculaţiei şi analizei costurilor cu econometria. Într-o astfel de abordare nu trebuie omise *limitele econometriei* în general şi mai ales cele privind *interacţiunea cu metodele de calculaţie şi analiză a costurilor*.

1. Modelul economic exprimă coordonatele principale ale procesului economic analizat, referindu-se doar la variabilele importante, precum şi la relaţiile dintre acestea exprimate într-o formă oarecum simplificată. O zonă reziduală (mărimea complementară a coeficientului de determinaţie) rămâne în afara cunoaşterii.

2. Unele surse de erori (comportamentul uman, capriciile climei) formează tangenţial obiectul calculelor. Aceasta conferă prognozelor şi simulărilor o anumită nesiguranţă. Calculaţia costurilor la filialele companiilor multinaţioanle va ţine cont de specificul local (oameni, natură etc.).

3. Econometria, aşa cum este în mod obişnuit acceptată (în sens restrâns), se referă cu precădere la relaţiile de cauzalitate şi la studiul evoluţiei în timp. O serie de aspecte manevrabile (obţinerea de valori optime, efectul de interacţiune, programarea activităţilor etc.) rămân, în cea mai mare parte, în afara reprezentărilor econometrice.

Din acest motiv, în practica întreprinderilor moderne econometria are un rol limitat în modelarea relaţiilor privind costurile.

Sistemul informaţional şi organizarea activităţii practice de analiză a costurilor

Prin conţinutul său, analiza presupune cunoaşterea structurii întreprinderii cu toate elementele sale şi a modului în care funcţionează ca sistem. Abaterile de la normal se impun a fi consemnate, iar pentru reglarea sistemului se impun schimbări în timp real în concordanţă cu obiectivele urmărite, parametrizate corespunzător.

Programele actuale de gestiune ale firmelor (în special din clasa ERP, dar nu numai) au ca scop printre altele şi obţinerea informaţiilor privind componentele sistemului informaţional al costurilor, structura şi factorii de influenţă asupra sistemului costurilor, funcţionarea întreprinderii având ca reper şi parametrii consumurilor de resurse.

Indicatorii prin care caracterizăm structura şi funcţionarea unei întreprinderi din punct de vedere al costurilor pot fi clasificaţi pornind de la definirea elementelor care alcătuiesc întreprinderea ca sistem: *resurse, relaţii, activităţi, rezultate, eficienţă*. Aceste cinci elemente definesc întreprinderea în conceptul structuralist.

Stabilirea celor cinci elemente definitorii constituie punctul de plecare în definirea întreprinderii ca un complex de structuri. Oricare dintre structurile întreprinderii are subdiviziuni care sunt supuse analizelor, inclusiv de costuri.

Spre exemplu, la *resurse* distingem următoarele categorii: resurse umane, materiale, financiare, informaționale, de timp. Fiecăreia îi corespunde un cost specificat (vezi *Contabilitatea de gestiune*. *Noțiuni fundamentale*, cap. 1 şi 2).

În categoria *relații* se disting cele interne, care definesc întreprinderea (între subdiviziunile organizatorice, între patronat, manageri şi salariați, între procesele economice şi tehnologice specifice) şi cele cu mediul exterior (cu piața, furnizorii, investitorii, autoritățile publice etc.).

Sistemul de relații al întreprinderii impune reguli şi restricții privind circuitul documentelor şi conținutul acestora în cadrul sistemului informațional al costurilor.

La *activități* se disting: activități de bază, strâns legate de profil, şi activități conexe – auxiliare, anexe şi de servire. Se calculează costurile activității de bază şi costurile fiecăreia din activitățile conexe.

La *rezultate* sunt trei categorii fundamentale: volumul de activitate (producția, cifra de afaceri, venituri brute etc.), profitul şi valoarea firmei. Ultimele două depind direct de rezultatul analizei costurilor.

La *eficiență* avem eficiența activităților şi eficiența structurilor.

Pentru toate aceste categorii de elemente sunt creați indicatori care reflectă latura cantitativă şi cea calitativă. Cunoaşterea activității întreprinderii ca sistem este condiționată de existența unui set de informații şi a tehnicii de calcul adecvate, care să permită reflectarea complexă a stărilor de funcționare a întreprinderii şi fundamentarea actului decizional.

Sistemul informațional trebuie creat astfel încât să răspundă *obiectivului major* al oricărei firme, pe care noi îl definim astfel: *asigurarea viabilității firmei în condiții de competiție, cu respectarea restricțiilor date de dezvoltarea durabilă, încadrarea în dispozițiile legale şi ale normelor de conduită.*

Problema profitului ca formă sintetică de eficiență, ca rațiune de a fi a unei întreprinderi este inclusă, dar cu respectarea restricțiilor privind cerințele ecologice şi sociale. În țările cu economie de piață funcțională se defineşte uneori obiectivul major al firmei ca fiind *creşterea valorii firmei*.

În activitatea practică de analiză a costurilor este necesar să fie derulate o serie de *activități*. De regulă acestea sunt:

- stabilirea cadrului formal de responsabilități şi competențe (cine înocmeşte, verifică şi aprobă);
- întocmirea tematicii de analiză;
- culegerea materialului necesar pentru analiză;
- verificarea şi validarea datelor supuse analizei (eliminare de date nereprezentative, preluări eronate etc.);
- prelucrarea şi studierea datelor pe baza metodelor şi procedeelor analizei;
- elaborarea concluziilor şi a recomandărilor;
- integrarea rezultatelor analizei în diferite materiale de sinteză;
- stocarea şi conservarea materialelor.

Activitățile enumerate vor fi incluse într-una sau alta din etapele analizei costurilor menționate la secțiunea 1.3.4. Administratorul sau secretariatul consiliului de administrație va urmări derularea activităților şi parcurgerea etapelor necesare analizei de cost cu defalcarea corespunzătoare a atribuțiilor.

Organele interesate de analiza activității unei firme pot fi:

– *administrația şi managementul întreprinderii* (conducerea operativă în multe cazuri), care trebuie să cunoască operativ situația întreprinderii şi să ia decizii pentru reglarea activității, pentru înlăturarea dezechilibrelor produse de

factori externi sau interni. Analize se efectuează şi la nivelul compartimentelor funcţionale, potrivit profilului lor;

– *acţionarii*, care sunt interesaţi de dividende şi, prin urmare, de desfăşurarea activităţii întreprinderii, de punctele tari şi punctele slabe ale activităţii, calitatea managementului firmei;

– *finanţatorii de orice tip (bănci, firme de leasing etc.)*, care creditează întreprinderea şi sunt interesaţi de analiza garanţiei creditului, a fluxului de lichidităţi, a obţinerii de beneficii; costuri nesustenabile generează pe termen lung incapacitate de plată;

– *organele financiare ale statului*, care sunt interesate de încasarea impozitelor şi taxelor; statul este interesat ca drepturile sale fiscale să fie corect determinate pe baza analizei veniturilor şi cheltuielilor;

– *investitorii de capital*, care sunt interesaţi ca afacerea în care investesc să fie rentabilă în prezent şi în perspectivă, iar în acest sens este necesară analiza eficienţei investiţiei;

– *societăţile de consultanţă*, care sunt implicate în această activitate de analiză, potrivit solicitării firmelor, pentru: restructurare, privatizare, divizare, studii de fezabilitate, de evaluare etc.;

– *alţi agenţi economici*, cum ar fi furnizorii, clienţii, societăţile de asigurări etc., interesaţi a cunoaşte activitatea economico-financiară a firmei.

Secţiunea 1.3.

CLASIFICĂRI ŞI ETAPE ÎN METODOLOGIA DE CALCULAŢIE ŞI ANALIZĂ A COSTURILOR

1.3.1. *Clasificarea legăturilor dintre variabile economice cu aplicaţie în analiza costurilor*

Datorită complexităţii interdependenţelor economice cu relevanţă în domeniul costurilor, legăturile economice dintre fenomene se clasifică pe baza mai multor criterii.

I. Din punct de vedere al *numărului caracteristicilor* care se iau în studiu se întâlnesc legături simple şi legături multiple.

1. În cazul *legăturilor simple* există o singură caracteristică factorială cu caracter esenţial care determină o caracteristică rezultativă. Ceilalţi factori sunt cu acţiune reziduală (se mai numesc şi factori reziduali). Pot fi date ca exemplu legătura dintre costurile variabile (y) şi volumul producţiei (x);

2. În cazul *legăturilor multiple* apar mai mult de două caracteristici factoriale. Pot fi date ca exemplu legătura dintre costul cu resursele umane, costurile financiare, costurile materiale şi cifra de afaceri (în ordine x_1, x_2, x_3 y).

II. Din punct de vedere al *modului de exprimare* a caracteristicilor apar corelaţii statistico-economice şi asocieri statistico-economice.

1. *Corelaţiile statistico-economice sunt* legături între variabile statistico-economice exprimate numeric (cantitativ). De exemplu, legătura dintre costul mărfurilor (variabila cauză) şi cifra de afaceri (variabila

dependentă). Se poate spune că la o anumită valoare a costului cu mărfurile, pentru o firmă bine definită (identificată) cifra de afaceri a avut o valoare dată.

2. *Asocierile statistico-economice* sunt legături între variabile statistico-economice exprimate calitativ. Legătura dintre costurile cu pregătirea personalului şi profit poate fi definită în parametrii calitativi. Se ştie că firmele care promovează cunoaşterea şi pregătirea angajaţilor obţin un profit mai mare, dar nu s-a stabilit încă pe cale experimentală un model sau o relaţie matematică pentru relaţia respectivă. Progresele ştiinţei economice duc printre altele şi la reducerea ponderii corelaţiilor de tip calitativ şi trecerea lor în categoria celor cantitative. Analiştii economici adevăraţi vorbesc despre corelaţii identificate matematic şi corelaţii descriptive. Economiştii care desprind numai corelaţii calitative sunt numiţi în jargonul specialiştilor drept economişti verbalişti. Validarea matematică, cel puţin la nivelul costurilor firmei moderne, este punctul final al demersului cercetării pe acest plan.

III. Din punct de vedere *al expresiei analitice a legăturilor* întâlnim legături liniare şi legături neliniare.

1. *Legăturile liniare* sunt cele exprimate sintetic printr-o ecuaţie de gradul întâi. Este cel mai elementar şi simplu mod de conexiune între fenomene sau variabile economice. În principiu, între volumul de activitate şi costurile variabile se stabileşte o legătură de tip liniar.

2. *Legături neliniare* (sau curbilinii), exprimate sintetic prin ecuaţia unei curbe (parabolă, hiperbolă, exponenţială, logaritmică, sinusoidală etc.). La activităţile cu un caracter pronunţat sezonier curba în timp a costurilor va avea caracter sinusoidal, cu rezerva că nu se trece la valori negative.

IV. Din punct de vedere al *direcţiei legăturilor* apar legături directe şi legături inverse.

1. *Legăturile directe* sunt acelea la care unei creşteri sau descreşteri a valorilor caracteristicii factoriale x îi corespunde creşterea (descreşterea) valorilor caracteristice rezultative y. Poate fi dată ca exemplu legătura dintre costurile unitare şi cele totale (x şi y).

2. *Legăturile inverse* sunt acelea la care unei creşteri sau descreşteri a valorilor caracteristicii factoriale x îi corespunde descreşterea (respectiv, creşterea) caracteristicii rezultative. De exemplu, legătura dintre costurile cu formarea profesională şi costurile non-calităţii se încadrează la acest tip.

V. Din punct de vedere al *tipului de dependenţă* avem legături deterministe şi legături stochastice.

1. *Legăturile deterministe* sunt legături stabilite prin relaţii de dependenţă funcţională. Managementul tactic al firmei se ocupă numai de acest tip de legături privind comportamentul costurilor. De asemenea, specialiştii din sectorul financiar-contabil sau din departamentul de calculaţie a costurilor nu au de regulă preocupări decât pentru acest tip de legături.

2. *Legăturile stochastice* sunt cele bazate pe legea numerelor mari. Se mai numesc şi legături de tendinţă. Luarea în calcul a unor asemenea legături în comportamentul costurilor se face de către managementul

strategic al firmelor şi presupun o continuitate pe termen lung a patronatului şi administraţiei. Poziţia pe piaţă a firmei, evoluţiile pe termen lung ale capacităţii de absorbţie sau tendinţele progresului economic, tehnic, ecologic sunt astfel de aspecte care pot fi modelate prin legături stochastice la nivel microeconomic.

VI. Din punct de vedere al *momentului în care se produce legătura*: legături sincrone şi legături asincrone.

1. *Legături sincrone (concomitente*) la care, pe măsură ce se modifică variabila factorială, se modifică şi variabila rezultativă; spre exemplu, legătura dintre volumul de activitate (x) şi costurile directe (y);

2. *Legăturile asincrone* sau cu decalaj sunt acelea la care variaţia caracteristicii rezultative se produce după scurgerea unei anumite perioade de timp de la modificarea caracteristicii factoriale; spre exemplu, legătura dintre nivelul mediu al costurilor pentru perfecţionarea profesională (x) şi nivelul costurilor cu non-calitatea (y). Decalajul în timp dintre variaţia caracteristicii factoriale şi cea a caracteristicii rezultative se mai numeşte, în terminologia economică şi *lag*.

VII. Din punct de vedere al *mecanismului de înregistrare* se întâlnesc legături pe tot intervalul în care variabila cauză ia valori şi legături pe o restricţie a intervalului în care variabila cauză ia valori.

1. *Legături pe tot intervalul în care variabila cauză ia valori.* De exemplu, legătura dintre costurile cu unele materii prime directe cum ar fi cereale şi producţia pentru bunuri cu cerere foarte mare (produse de consum alimentar) este valabilă pe tot intervalul în care variabila cauză (consumurile de cereale) poate lua valori.

2. *Legături pe o restricţie a intervalului în care variabila cauză ia valori* se înregistrează atunci când apare aşa-numitul fenomen de saturaţie. Peste anumite valori ale variabilei cauză variabila efect nu mai suferă acelaşi tip de modificare sau nu mai suferă nici un fel de modificare. Creşterea costurilor salariale poate determina într-o primă etapă (pe primul interval) sporuri mai mari ale rezultatului financiar. În al doilea interval legătura se schimbă şi devine proporţională, iar pe al treilea este posibil să nu mai existe reacţii în zona *output* la sporurile salariale.

VIII. Din punct de vedere al *mărimilor care apar în relaţia de dependenţă* se întâlnesc variabile continue şi variabile discrete.

1. *Variabilele continue* sunt definite prin funcţii matematice continue. Parametrii pot fi măsuraţi, calculaţi sau estimaţi pe tot intervalul în care variabila ia valori.

2. *Variabilele discrete* apar în acele cazuri în care nu se pot face măsurători, calcule sau estimări ale parametrilor pe tot intervalul.

Complexitatea legăturilor dintre variabilele economice, vizibilă în tipologia prezentată, determinantă pentru complexitatea activităţii economice a întreprinderilor conduce la riscuri majore în cazul transformării procesului decizional într-un proces de rutină; acest proces trebuie să se bazeze pe o studiere atentă a realităţii, pe o *analiză ştiinţifică* a acesteia dacă se doreşte să fie performant.

Indiferent de nivelul la care se produce, procesul decizional economic presupune o analiză temeinică a intrărilor (*input*-urilor) procesului de producţie, estimarea necesarului din fiecare resursă în parte, cunoaşterea conjuncturii pieţei în ansamblul ei,

programarea activităților în corelație cu resursele şi cerințele, o gândire previzională referitoare la firmă în general; toate acestea se realizează prin intermediul analizei economico-financiare, în special privind costurile.

Analiza economico-financiară se ocupă de studiul relațiilor *cauză-efect*. Complexitatea studierii acestor relații este amplificată în condițiile analizei fenomenelor economice datorită unor particularități care nu pot fi eludate în contextul cercetării, printre care:

– faptul că acelaşi efect poate fi produs de cauze diferite;

– faptul că aceiaşi cauză poate produce efecte diferite;

– efectele diferite se pot combina, dând o rezultantă a complexului de acțiuni, forțe, rezultate.

– complexitatea şi intensitatea cauzei determină nu numai intensitatea fenomenului-efect, ci şi varietatea lui calitativă;

– interacțiunea cauzelor poate determina apariția în cadrul fenomenului-efect a unor însuşiri pe care nici una din cauze nu a avut-o.

Analiza fenomenelor din natură diferă metodologic de analiza fenomenelor din societate; evoluțiile din domeniul social-economic se realizează prin intermediul voinței oamenilor, ceea ce face necesară studierea factorilor bio-psiho-sociologici. De aici rezultă, în principal, faptul că cercetările social-economice au o mulțime de limite privind posibilitatea generalizării concluziilor. La o analiză de costuri se vor menționa toți factorii relevanți care au influențat parametrii rezultați. La proiecțiile de costuri este obligatoriu să fie ataşate ipotezele avute în vedere, marea majoritate fiind dependente de actele de voință ale oamenilor.

În cercetarea fenomenelor economice un rol deosebit revine *abstractizării ştiințifice,* datorită cvasiimposibilității cercetărilor de laborator, izolării factorilor şi desprinderii unor concluzii clare pe bază de măsurători. Cercetarea fenomenelor economice scoate în evidență *primatul analizei calitative în raport cu studiul cantitativ*. Prioritatea analizei calitative trebuie înțeleasă în special metodologic şi temporal. Nu pot fi trase concluzii privind corelații cantitative înainte de a fi stabilite sensurile relațiilor cauzale. În final ponderea hotărâtoare o vor avea tot rezultatele de natură cantitativă. Un rol important în stabilirea rezultatelor simulărilor fenomenelor economice îl are aspectul psihologic şi interacțiunea cu mediile externe. Măsuri de control rigid al costurilor pot genera, de exemplu, reacții nefavorabile ale personalului concretizate în rezultate economice slabe sau parametrii tehnico-economici tot mai slabi. Asemenea evoluții reprezintă sporuri ale costurilor, exact inversul intenției inițiale.

În procesele manageriale la scară micro-, mezo-, macro- şi mondoeconomică analiza economico-financiară este un instrument indispensabil pentru fundamentarea deciziilor. Componenta costuri are o poziție privilegiată la toate nivelurile de analiză economico-financiară.

1.3.2. ***Clasificarea tipurilor de analiză a costurilor***

Multitudinea cazurilor în care apar *analize ale costurilor* la întreprinderea modernă implică stabilirea unor *criterii* pentru diferențiere.

I. Din punct de vedere al *raportului dintre momentul în care se efectuează analiza şi momentul desfăşurării fenomenului* există următoarele tipuri de analiză: analiza post-operatorie (post-factum) **şi** analiza previzională (prospectivă)

1. *Analiza post-operatorie* (post-factum) se întocmeşte după ce fenomenele s-au produs şi priveşte variabile ale căror valori au fost deja realizate (înregistrate în sistemul de gestiune al firmei). În cadrul întreprinderii moderne majoritatea analizelor de cost sunt post-factum, fiind bazate pe datele înregistrate de sistemul informațional al costurilor, în rapoartele curente stabilite de cadrul legal, patronat, administrație, management.

2. *Analiza previzională* (prospectivă). Acest tip de analiză a costurilor se face în următoarele situații:

- cu ocazia lansării unui bun economic (produs, lucrare, serviciu) nou;
- la semnarea unor contracte de valori mari, cu pondere semnificativă în activitatea firmei;
- la modificarea esențială a unor parametrii economici avuți în vedere anterior;
- pentru corelarea şi ajustarea datelor din sistemul de bugete, inclusiv din bugetul de costuri. Se fac simulări pe baza unor analize previzionale inclusiv pentru comportamentul costurilor;
- la cererea Comitetului de Politici Contabile sau a altui organism similar pentru fundamentarea politicii de dividend propusă acționarilor sau asociaților.

Prin separarea prezentului de trecut apare o altă categorie de analiză, intitulată *analiza concomitentă* (*curentă)*.

II. Din punct de vedere al *urmăririi în timp a fenomenelor* întâlnim: analiza statică şi analiza dinamică.

1. *Analiza statică* are un caracter preponderent structural studiind fenomenele la un moment dat. În urma ei rezultă relațiile dintre entitățile componente şi factorii care determină o anumită poziție a fenomenului cercetat. Este decisiv momentul de referință al acestui tip de analiză.

2. *Analiza dinamică* este legată de variabila *timp*, cercetând fenomenele şi procesele economice în mişcare. Relevă succesiunea stărilor acestora într-un şir de momente şi scoate în relief legăturile dintre parametrii care s-au succedat sau se vor succeda, pe baza cercetării factorilor care determină schimbările. Analiza costurilor anuale cu forța de muncă va arăta evoluțiile în timp ale efectelor fiscalității şi pieței muncii.

III. Din punct de vedere al *orizontului de timp* apar analize pe termen scurt, analize pe termen mediu şi analize pe termen lung.

1. *Analizele de costuri pe termen scurt* furnizează către conducerea operativă materiale de fundamentare strict necesare pentru identificarea exactă a traiectoriei actuale a firmei. De regulă, analizele de costuri pe termen scurt sunt cele mai frecvente analize de cost. De asemenea, acestea sunt şi cele mai exacte.

2. *Analizele de costuri pe termen mediu* urmăresc susținerea procesului decizional pe termen mediu (1-5 ani) şi sunt corelate cu studii de fezabilitate, planuri de afaceri, proiecte de investiții, studii de marketing pe durate similare.

3. *Analizele de costuri pe termen lung* au menirea de a da o imagine a evoluției entității patrimoniale la un orizont previzibil în care au loc modificări structurale sau schimbări calitative ale unor tendințe cu impact asupra mediului ei intern şi extern. Au probabilitatea ataşată cea mai mică.

1.3.3. ***Etapele calculației costurilor***

Calculația costurilor este un proces complex şi legat strâns de parametrii activității entității de referință. Cei mai importanți *parametrii* care acționează asupra *calculației de cost* la o entitate patrimonială sunt: *dimensiunea, activitățile desfăşurate, resursele informaționale disponibile din contabilitate şi tehnologie, costurile acceptate pentru derularea calculației, capacitatea sistemului de prelucrare a datelor, modul de organizare, cerințele de informare ale factorilor decizionali.* În funcție de aceşti parametrii pot fi parcurse mai multe sau mai puține etape în elaborarea calculațiilor de cost. De exemplu, la entitățile de dimensiuni mari sau cu activități multiple şi intercorelate (interdependente) calculația parcurge mai multe etape datorită complexității sporite.

Ca regulă generală, se parcurg cel puțin următoarele etape: stabilirea obiectivelor şi destinației calculației de cost, delimitarea fluxurilor tehnologice şi informaționale, precizarea nivelurilor de detaliere, alegerea metodei de calculație, culegerea datelor, întocmirea calculației de cost (prelucrarea datelor), interpretarea rezultatelor, întocmirea raportului de sinteză.

Etapa 1-a. *Stabilirea obiectivelor şi destinației calculației de cost* este deosebit de utilă pentru că reprezintă de fapt conturarea modului de lucru şi a mecanismelor posibil de utilizat. Dacă este vorba, de exemplu, despre o calculație în scopul încheierii unei tranzacții sau pentru obținerea unei finanțări, durata de timp în care poate fi realizată va fi esențială. Calculația va trebui finalizată înainte de trimiterea documentației de finanțare sau de data stabilită pentru încheierea tranzacției. Destinatarul calculației sau, mai exact spus, cine o va folosi are o importanță majoră în organizarea lucrărilor. Dacă este cineva din interiorul organizației sau care o cunoaşte destul de bine nu va fi necesar un raport explicativ privind ipotezele tehnologice avute în vedere. Se presupune că se întocmeşte calculație pentru sistemul efectiv utilizat de firmă.

Etapa a 2-a. *Delimitarea fluxurilor tehnologice şi informaționale* este strict necesară pentru derularea etapelor următoare. De exemplu, pot fi păstrate fluxurile existente sau se are în vedere o reproiectare a lor. Nu există calculație a costurilor în general, ci o calculație pentru un anumit flux tehnologic şi informațional. Acest aspect atrage atenția asupra faptului că modificarea fluxurilor tehnologice şi informaționale implică reluarea procedurilor privind efectuarea calculației de cost cel puțin din punct de vedere metodologic.

Etapa a 3-a. *Precizarea nivelurilor de detaliere* are un impact major asupra volumului de muncă cerut pentru întocmirea calculației de cost şi pentru exactitatea rezultatelor. Cu cât nivelul de detaliere cerut este mai analitic, cu atât volumul de muncă este mai mare, durata de elaborare mai lungă, posibilitatea de reluare sau de revenire la unele ipoteze mai dificilă, dar şi exactitatea rezultatelor este mai riguroasă. O serie de firme au ajuns cu nivelul de detaliere al calculației de cost la locul de muncă (*job-costing*), dar altele, chiar cu o activitate complexă, sunt interesate numai de rezultatele sintetice la nivelul întregii activități.

Etapa a 4-a. *Alegerea metodei de calculație* are în vedere toți parametrii de care am amintit mai sus (dimensiune, activități desfăşurate etc.). Se poate alege una din metodele prezentate la capitolul 2 al prezentului manual. La fiecare metodă din capitolul 2 vom găsi recomandări şi uneori contraindicații pentru metoda respectivă.

Etapa a 5-a. *Culegerea datelor* este o etapă opțională. Datele pot fi generate sau pot fi disponibile pentru contabilitatea de gestiune direct şi nemijlocit, fără parcurgerea acestei etape. La programele din generația ERP datele sunt accesibile din sistemul de prelucrare automată fără a fi necesară o etapă efectivă de culegere a lor. Problema care se ridică este accesarea acestora. Marile corporații introduc sisteme de acces prin parole care limitează numărul utilizatorilor acestui tip de informații. Persoanele care întocmesc calculații de cost în sisteme moderne de prelucrare a datelor vor mai verifica dacă formatul cerut în programele din sistemul contabilității de gestiune corespunde cu formatul oferit de celelalte componente ale sistemului informațional.

Etapa a 6-a. *Întocmirea calculației de cost (prelucrarea datelor)* este decisivă pentru stabilirea costurilor, conform exigențelor identificate la etapa 1. Această etapă se desfăşoară diferit în funcție de metoda de calculație aleasă.

Etapa a 7-a. *Interpretarea rezultatelor*. Pentru compartimentul contabilitate de gestiune activitatea se termină prin întocmirea unui material informativ care prezintă un punct de vedere în interpretarea rezultatelor. Partea de analiză este însă dezvoltată în funcție de nevoile informaționale de persoane specializate în analiză sau de către cei care cunosc specificul proceselor tehnologice. Valorificarea complexă a informației contabile, în general, şi a celei din sistemul informațional al costurilor, în special, presupune o analiză atentă a tuturor datelor rezultate din calculație. Practic nici unul din rezultatele obținute nu trebuie neglijat în etapa de analiză. Dacă unele informații sunt prea detaliate, la următoarea calculație se va cere un nivel sintetic de elaborare. Lipsa de analiză a rezultatelor calculației echivalează cu pierdere de resurse (timp, bani etc.) ocazionate de întocmirea acestora.

Etapa a 8-a. *Întocmirea raportului de sinteză* este o etapă necesară la organizațiile mari, cu mulți acționari sau asociați. Pentru Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților se prezintă un raport de sinteză. Cei interesați vor pune întrebări sau vor cere materiale suplimentare.

1.3.4. ***Etapele analizei costurilor***

Procesul complex al muncii de analiză economico-financiară, multitudinea variabilelor şi variantelor implicate, căile directe de abordare, metodele, procedeele, tehnicile diverse pot induce o serie de dificultăți, *în multe situații insurmontabile, fără organizarea ştiințifică a demersului analitic*. Indiferent de nivelul la care se efectuează şi de obiectul cercetării, etapele acestui demers sunt următoarele: elaborarea planului analizei, culegerea informațiilor, verificarea informațiilor, prelucrarea şi studierea informațiilor, întocmirea raportului final.

Etapa I-a. *Elaborarea planului analizei*, adică a lucrării în care se specifică obiectul analizei, perioada de desfăşurare, cine o efectuează şi termenul de predare a rezultatelor.

Etapa a II-a. *Culegerea informațiilor necesare analizei*, în care organismul care efectuează analiza apelează la sistemul informațional economic pentru a intra în posesia datelor pe baza cărora se va efectua cercetarea fenomenelor şi proceselor social-economice prevăzute în program ca obiect al analizei economico-financiare; principalele date se extrag din bilanțurile contabile, bugetele de venituri şi cheltuieli şi rapoartele statistice. La analiza costurilor se folosesc informații din contabilitatea

financiară (dezvoltări în analitic ale conturilor din clasa 6), din conturile specifice contabilității de gestiune (clasa 9), din sistemul de gestiune operativă, din contractele existente şi din mediul extern;

Etapa a III-a. *Verificarea informațiilor* în vederea descoperirii eventualelor erori pe care le-ar conține datele puse la dispoziția analizei, astfel încât studiul fenomenului să se facă în baza unor informații corecte. În această etapă se aleg chei de control ale datelor individuale şi eventual proceduri automate de eliminare a erorilor. De exemplu, profitul la nivelul unor structuri analitice trebuie să se încadreze în anumite limite, iar unele componente ale costurilor individuale au un interval de variație;

Etapa a IV-a. *Prelucrarea şi studierea informațiilor* prin metode specifice, în vederea stabilirii abaterilor dintre nivelul efectiv şi cel programat, respectiv dintre nivelul perioadei analizate şi nivelul perioadei considerate ca reper (ca referință). Finalitatea este identificarea sensului şi mărimii influenței factorilor, astfel încât deciziile fundamentale să aibă o bază cât mai realistă;

Etapa a V-a. *Întocmirea raportului cu concluzii şi măsuri*, numit şi *referatul analizei.* Aceasta este lucrarea în care se descrie situația existentă a costurilor (fenomenul cercetat) şi factorii de influență, insistându-se asupra celor care afectează negativ obiectivele firmei. Pot fi incluse măsuri de ordin managerial, tehnic şi organizatoric recomandate în vederea atingerii obiectivelor.

Întreaga muncă de analiză este finalizată prin elaborarea *referatului analizei***.** Aceasta trebuie să aibă toate calitățile unei lucrări ştiințifice: densitate, claritate, conciziune, utilitate, formă agreabilă etc.

CONCLUZII

1. Între ştiința economică şi calculația costurilor este o legătură strânsă.

2. Cunoaşterea fenomenelor economice, inclusiv a celor privind costurile, presupune stabilirea legăturilor dintre variabilele economice.

3. Este necesar să fie parcurse toate etapele calculației şi analizei costurilor pentru a obține un plus real de informare.

Capitolul 2

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

Scopul capitolului *Metode de calculație a costurilor* este cunoaşterea de către viitorii absolvenți ai Facultății de Management Financiar-Contabil a metodelor de calculație a costurilor practicate sau propuse de doctrină astăzi şi alegerea celor sau celei adecvate pentru cazuri concrete din economia reală .

Obiectivele capitolului *Metode de calculație a costurilor* sunt:

- cunoaşterea posibilităților diferitelor clase de metode de calculația costurilor;
- stăpânirea metodologiei de lucru pentru fiecare din metodele de calculație a costurilor prezentată;
- formarea reflexului de decizie privind metoda adecvată de calculație a costurilor, pornind de la domeniile principale în care se aplică acum, de la particularitățile conceptuale, de la costurile de prelucrare implicate şi de la exigențele față de sistemul informațional;
- înțelegerea particularităților fiecărei metode de calculație a costurilor în scopul unei alegeri adecvate în condiții concrete ale economiei reale;
- formarea abilităților de calcul corect a indicatorilor specifici fiecărei metode de calculație a costurilor;
- inițierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de documente şi informații pentru sarcini concrete, cum ar fi aplicarea unei anumite metode de calculație a costurilor;
- furnizarea informațiilor necesare pentru ca viitorii absolvenți ai Facultății de Management Financiar-Contabil să poată susține cu argumente adoptarea unei anumite metode de calculație a costurilor şi respingerea alteia.

Concepte-cheie utilizate:

- metoda globală de calculație a costurilor
- metoda de calculație pe faze
- metoda de calculație pe comenzi
- metoda de calculație pe locuri de consum
- metoda direct-costing
- metoda costurilor directe
- metoda standard-cost
- metoda tarif-oră-maşină
- metoda target-costing
- metoda ABC de calculație a costurilor
- metoda costurilor specifice
- metoda imputării raționale a costurilor fixe
- metoda ADC de calculație şi analiză a costurilor
- optimizare cost-durată
- metodă de calculație de tip absorbant
- metodă de calculație de tip parțial
- metodă de calculație evoluată
- calculație de proiect

Introducere la capitolul *Metode de calculaţie a costurilor*

În scopul calculaţiei costurilor, doctrina şi practica economică au dezvoltat o serie de metode. Fiecare are anumite particularităţi care o recomandă pentru anumite tipuri de activităţi sau firme. Nici una din metode nu este valabilă şi recomandată în toate cazurile oferite de economia reală. Cunoaşterea ipotezelor de lucru, a metodologiei şi indicatorilor folosiţi de fiecare metodă în parte va fi realizată prin parcurgerea prezentului capitol.

Pentru studierea materialului din capitolul 2 se recomandă parcurgerea mai întâi a lucrării *Contabilitate de gestiune. Noţiuni fundamentale*, a capitolului 1 din prezenta lucrare, a manualului universitar de *Economie politică* şi a celui de matematică din liceu şi facultate (*Matematici pentru economişti*).

După parcurgerea capitolului 2 studenţii vor obţine informaţii şi deprinderi de calcul pentru folosirea metodelor de calculaţie a costurilor din practica firmelor moderne.

Secţiunea 2.1.

CARACTERIZAREA GENERALĂ A METODELOR DE CALCULAŢIA COSTURILOR

În categoria metodelor clasice de calculaţia costurilor se includ:

– metoda globală;

– metoda pe faze;

– metoda pe comenzi.

Toate aceste metode fac parte din categoria metodelor absorbante de calculaţie a costurilor, care iau în considerare la stabilirea costului unitar toate cheltuielile de producţie şi desfacere ocazionate de fabricaţia produsului sau prestarea serviciului, respectiv toate cheltuielile necesare la vânzarea mărfurilor. Au la bază împărţirea în cheltuieli directe şi indirecte.

Aceste metode de calculaţie se bazează pe două rânduri de calculaţii:

– un prim rând, care se efectuează înaintea procesului de fabricaţie, sub formă de *antecalculaţie* (calculaţie bugetară);

– al doilea rând, care se efectuează după terminarea procesului de fabricaţie, sub forma *calculaţiei efective* sau a *postcalculaţiei*.

Calculaţia bugetară (antecalculaţia) se concretizează, în primul rând, în elaborarea costului unitar previzional al bunului economic şi, separat de acesta, în elaborarea costurilor comune ale subunităţilor şi, respectiv, costurilor unitare ale unităţii. Aceste două calculaţii au la bază, în concepţia acestor metode, un singur nivel de activitate pentru entitatea patrimonială, şi anume, nivelul maxim.

Calculul costului unitar pe produs are în vedere estimarea unor parametrii pentru fiecare bun economic în parte şi pentru întreaga activitate în scopuri manageriale.

Prin aceşti indicatori, calculaţia se integrează în sistemul de programare a întregii activităţi conform practicilor întreprinderilor moderne.

Cel de al doilea rând de calculaţii, calculaţiile efective, au la bază datele contabilităţii şi ele reprezintă stadiul final prin care se încheie urmărirea şi înregistrarea analitică a cheltuielilor de producţie, potrivit naturii şi destinaţiei lor.

A doua categorie de metode de calculaţie a costurilor le include pe cele apărute mai târziu în doctrină şi practică. Sunt numite de regulă, „metode moderne”

de calculația costurilor. Unele sunt de tip absorbant, la fel ca cele din prima categorie, iar altele de tip parțial (iau în calcul o parte din consumuri, restul fiind alocate rezultatului final). Întâlnim metode moderne de calculație a costurilor centrate pe previziune (antecalculație) sau pe postcalculație.

Secțiunea 2.2.

METODA GLOBALĂ DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

A) VARIANTA SIMPLEX

Această metodă de calculație a costurilor se utilizează de către întreprinderile care fabrică un singur produs şi care, în general, la sfârşitul perioadei de gestiune nu au semifabricate sau producție în curs de execuție, iar dacă aceasta din urmă există, ea se menține constantă.

În această categorie se cuprind, de exemplu, în cazul producției de bază, întreprinderile din industria energetică, din industria cimentului, fabricile de cărămizi etc., iar în cazul producției auxiliare, centralele electrice, centralele termice, centralele de apă, centralele de frig etc., care sunt organizate în mod independent. Obiectul calculației costurilor îl reprezintă produsul finit, lucrarea sau serviciul prestat (PLS) [1].

Exemplificarea are în vedere o societate comercială industrială care fabrică geamuri într-un singur sortiment şi într-o singură secție de producție.

În cursul unei perioade de gestiune (lună) se obțin 100.000 m.p. de geam de 3 mm colectându-se cheltuieli de producție în valoare 19.900.000 UM, costul prestabilit utilizat ca preț de înregistrare în contabilitate fiind de 200 UM/m.p.

În tabelul nr. 2.2.1 sunt redate cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară, precum şi distribuția acestora pe sectoare de activitate.

Se cere:

– înregistrarea cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune (întocmirea tabloului de conversie);

– înregistrările contabile în cele două circuite contabile;

– decontarea cheltuielilor simplu indirecte şi a celor dublu indirecte (generale de administrație şi a cheltuielilor de desfacere);

– înregistrarea producției obținute la preț/cost prestabilit;

– înregistrarea decontării cheltuielilor efective (cost de producție).

Rezolvare

Pentru colectarea şi înregistrarea cheltuielilor se utilizează conturile de calculație: 921 „Cheltuielile activității de bază" pentru cheltuielile directe, 923 „Cheltuieli indirecte de producție" pentru cheltuielile simplu indirecte şi 924 „Cheltuielile generale de administrație" pentru cheltuielile dublu indirecte. Aceste conturi se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, pe articole de calculație, astfel:

– 9210 „Materii prime şi materiale directe"

– 9211 „Salarii directe"

– 9212 „Asigurări şi protecție socială aferente salariilor directe"

– 9234 „Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor" – CIFU

– 9235 „Cheltuieli generale ale secției" – CGS

– 9240 „Cheltuieli generale de administrație" – CGA

[1] Oprea Călin, *Contabilitatea de gestiune*, Editor Tribuna Economică, 2001.

Tabelul nr. 2.2.1

Situația cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară

Denumire	cont	Sume UM	Distribuția cheltuielilor pe sectoare de activitate		
			Secții principale de producție	Secții auxiliare	Sector administrativ
Cheltuieli cu materiile prime	601	10.200.000	10.200.000	-	-
Cheltuieli cu materialele auxiliare	6021	410.000	380.000	20.000	10.000
Cheltuieli de natura obiectele de inventar	603	180.000	-	160.000	20.000
Cheltuieli cu energia şi apa	605	700.000	-	660.000	40.000
Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile	611	100.000	80.000	-	20.000
Cheltuieli cu chiriile	612	200.000	120.000	-	80.000
Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații	626	10.000	-	-	10.000
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	627	6.000	-	-	6.000
Cheltuieli cu alte impozite şi taxe	635	30.000	-	-	30.000
Cheltuieli cu salariile	641	5.704.000	3.802.000	1.046.000	856.000
Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale (24,5 %)	6451	1.397.000	931.200	256.630	209.170
Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de şomaj (3,5 %)	6452	200.000	134.000	36.000	30.000
Cheltuieli privind contribuția angajatorului la fondul de sănătate (7 %)	6453	399.000	266.000	73.000	60.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	6811	364.000	-	360.000	4.000
Total		**19.900.000**	**15.913.200**	**2.611.630**	**1.375.170**

Tabelul nr. 2.2.2

Tabloul de conversie

Conturi	Total	921 „Cheltuielile activității de bază”			923 „Cheltuieli indirecte de producție”		9240 „Cheltuieli generale de administrație”
		9210	9211	9212	9234	9235	
601	10.200.000	10.200.000	-	-	-	-	-
6021	410.000	380.000	-	-	-	20.000	10.000
603	180.000	-	-	-	160.000	-	20.000
605	700.000	-	-	-	660.000	-	40.000
611	100.000	-	-	-	80.000	-	20.000
612	200.000	-	-	-	120.000	-	80.000
626	10.000	-	-	-	-	-	10.000
627	6.000	-	-	-	-	-	6 .000
635	30.000	-	-	-	-	-	30.000
641	5.704.000	-	3.802.000	-	-	1.046.000	856.000
6451	1.397.000	-	-	931.200	-	256.630	209.170
6452	200.000	-	-	134.000	-	36.000	30.000
6453	399.000	-	-	266.000	-	73.000	60.000
6811	364.000	-	-	-	-	360.000	4.000
Total	**19.900.000**	**10.580.000**	**3.802.000**	**1.331.200**	**1.020 .000**	**1.791.630**	**1.375.170**

Cheltuielile directe se identifică pe fiecare obiect de calculație (produs) în parte. Cheltuielile comune ale secțiilor (CIFU, CGS) şi cele generale de administrație (CGA) se calculează fără a realiza o repartizare propriu-zisă a acestora, ci doar ca o simplă afectare (imputare).

Înregistrările contabile din contabilitatea de gestiune în paralel cu cele din contabilitatea financiară sunt prezentate în tabelul nr. 2.2.3.

Tabelul nr. 2.2.3

Nr. crt.	Operațiunea economică	Contabilitatea financiară			Contabilitatea de gestiune		
		Conturi		Sume	Conturi		Sume
		D	C		D	C	
1.	Înregistrarea cheltuielilor directe pe articole de calculație				%	901	15.713.200
		601	301	10.200.000	9210		10.580.000
		6021	3021	380.000	9210		
		641	421	3.802.000	9211		3.802.000
		6451	4311	931.200	9212		1.331.200
		6452	4371	134.000	9212		
		6453	4313	266.000	9212		
2.	Înregistrarea cheltuielilor indirecte sau comune ale secției				%	901	2.811.630
		603	303	160.000	9234		1.020.000
		605	401	660.000	9234		
		611	401	80.000	9234		
		612	5121	120.000	9234		
		6021	3021	20.000	9235		1.791.630
		641	421	1.046.000	9235		
		6451	4311	256.630	9235		
		6452	4372	36.000	9235		
		6453	4311	73.000	9235		
		6811	2811	360.000	9235		

Nr. crt.	Operațiunea economică	Contabilitatea financiară			Contabilitatea de gestiune		
		Conturi		Sume	Conturi		Sume
		D	C		D	C	
3.	Înregistrarea cheltuielilor generale de administrație	6021	3021	10.000	9240	901	1.375.170
		603	303	20.000	9240		
		605	401	40.000	9240		
		611	401	20.000	9240		
		612	401	80.000	9240		
		626	401	10.000	9240		
		627	5121	6.000	9240		
		635	446	30.000	9240		
		641	421	856.000	9240		
		6451	4311	209.970	9240		
		6452	4371	30.000	9240		
		6453	4311	60.000	9240		
		6811	2811	4.000	9240		
4.	Decontarea cheltuielilor simplu indirecte				921	%	2.811.630
						9234	1.020.000
						9235	1.719.630
5.	Decontarea cheltuielilor dublu indirecte *				921	9240	1.375.170
6.	Înregistrarea producției obținute la cost prestabilit	345	711	20.000.000	931	902	20.000.000
7.	Înregistrarea decontării cheltuielilor efective				902	921	19.900.000
8.	Înregistrarea diferențelor de preț	711	348	100.000	903	902	100.000
9	Închiderea conturilor (operație facultativă)	121	6XX	19.900.000	901	931	20.000.000
		711	121	19.900.000	901	903	(100.000)

*În conformitate cu reglementările contabile , „cheltuielile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final” nu se includ în costul de producție.

UM = unități monetare

B) **VARIANTA DUPLEX**

Exemplificarea priveşte o societate comercială cu profil industrial care fabrică un **singur** sortiment de produs şi care nu necesită cheltuieli de desfacere.

Producţia este realizată în **două** secţii principale de producţie: S_I, S_{II}, care folosesc utilităţi tehnologice (apă industrială, energie electrică de joasă tensiune), fiind necesară imputarea (repartizarea) raţională a cheltuielilor generale de administraţie pe sectoarele productive de activitate.

Principalele operaţii economice efectuate pe parcursul unei perioade de gestiune sunt prezentate în tabelul nr. 2.2.4

Tabelul nr. 2.2.4

Principalele operaţii economice – UM –

Nr. crt.	OPERAŢIA ECONOMICĂ	SUME
1.	Colectarea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele	5.000.000
	1.1. Consumul de materii prime la:	
	- secţia I bază	3.000.000
	- secţia II bază	2.000.000
	1.2. Consumul de materiale auxiliare la secţiile principale de producţie la:	2.100.000
	- secţia I bază	1.000.000
	- secţia II bază	500.000
	la secţiile auxiliare:	
	- centrala de apă (CA)	300.000
	- staţia de transformatoare (ST)	200.000
	la sectorul administrativ:	100.000
2.	Cheltuielile cu salariile, contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială	10.500.000
	2.1. Salariile muncitorilor din secţiile de bază:	
	- secţia de bază I	4.000.000
	- secţia de bază II	2.500.000
	2.2. Salariile personalului din secţiile auxiliare:	
	- centrala de apă	600.000
	- staţia de transformatoare	400.000
	2.3. Salariile personalului tehnic, administrativ şi de conducere al secţiilor:	
	- secţia de bază I	650.000
	- secţia de bază II	350.000
	2.4. Salariile personalului din sectorul administrativ:	2.000.000
3.	Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale	3.500.000
	3.1. La secţiile principale de producţie	
	- secţia de bază I	1.500.000
	- secţia de bază II	1.000.000
	3.2. la secţiile auxiliare:	
	- centrala de apă - CA	300.000
	- staţia de transformatoare - ST	200.000
	3.3. la sectorul administrativ:	500.000

4.	Obținerea produselor finite: 1.000 buc. la prețul de înregistrare (costul prestabilit) de 20.000 lei / buc.	20.000.000
5.	Livrările reciproce de utilități între secțiile auxiliare: **5.1.** ST livrează energie electrică la CA **5.2.** CA furnizează apă pentru ST	 200.000 100.000
6.	Contravaloarea producției secțiilor auxiliare livrată la celelalte sectoare de activitate **6.1.** Contravaloarea producției de apă livrată la secțiile principale de producție: - secția de bază I - secția de bază II la sectorul administrativ: **6.2.** Contravaloarea producției de energie electrică a stației de transformatoare livrată la secțiile principale de producție: - secția de bază I - secția de bază II la sectorul administrativ:	2.000.000 900.000 350.000 50.000 350.000 250.000 100.000

Pe baza datelor enunțate, se cere:

– înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune;

– calcularea costului producției finite;

– decontarea consumurilor reciproce dintre secțiile auxiliare;

– decontarea producției secțiilor auxiliare livrată altor sectoare de activitate;

– repartizarea cheltuielilor indirecte de producție;

– repartizarea cheltuielilor generale de administrație;

– înregistrarea producției în curs de execuție;

– înregistrarea producției finite la costul efectiv;

– înregistrarea diferențelor (abaterilor) dintre costul efectiv al producției finite obținute şi costul prestabilit (prețul de înregistrare);

– închiderea conturilor contabilității de gestiune.

Înregistrări contabile

– UM –

1. Înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime şi auxiliare

%	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	7.100.000
921 "Cheltuielile activității de bază" 921/SI 3.000.000 921/SII 2.000.000			5.000.000

	922		500.000
"Cheltuieli activităţi auxiliare"			
922/CA 300.000			
922/CE 200.000			
	923		1.500.000
"Cheltuieli indirecte de producţie"			
923/SI 1.000.000			
923/SII 500.000			
	924		100.000
"Cheltuieli generale de administraţie"			

2. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile, contribuţiile şi protecţia socială

%	=	**901**	10.500.000
		"Decontări interne privind cheltuielile"	
921			6.500.000
"Cheltuielile activităţii de bază"			
921/SI 4.000.000			
921/SII 2.500.000			
922			1.000.000
"Cheltuieli activităţi auxiliare"			
922/CA 600.000			
922/CE 400.000			
923			1.000.000
"Cheltuieli indirecte de producţie"			
923/SI 650.000			
923/SII 350.000			
924			2.000.000
"Cheltuieli generale de administraţie"			

3. Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale

%	=	**901**	3.500.000
		"Decontări interne privind cheltuielile"	
922			500.000
"Cheltuieli activităţi auxiliare"			
922/CA 300.000			
922/CE 200.000			
923			2.500.000
"Cheltuieli indirecte de producţie"			
923/SI 1.500.000			
923/SII 1.000.000			
924			500.000
"Cheltuieli generale de administraţie"			

4. Înregistrarea producţiei finite la costul prestabilit (1.000 buc. × 20.000 lei / buc.)

931	=	**902**	20.000.000
"Costul producţiei obţinute"		"Decontări interne privind producţia obţinută"	

5. Decontarea consumurilor reciproce dintre secțiile auxiliare

5.1.	**922/CA**	=	**922/ST**	200.000
5.2.	**922/ST**	=	**922/CA**	100.000

6. Decontarea contravalorii producției secțiilor auxiliare livrată către celelalte sectoare de activitate

6.1. Contravaloarea producției centralei de apă - CA

%	=	**922 CA**	1.300.000
		"Cheltuieli activități auxiliare"	
923			
"Cheltuieli indirecte de producție"			1.250.000
923/SI 900.000			
923/SII 350.000			
924			
"Cheltuieli generale de administrație"			50.000

6.2. Contravaloarea producției stației de transformatoare - ST

%	=	**922 ST**	700.000
		"Cheltuieli activități auxiliare"	
923			600.000
"Cheltuieli indirecte de producție"			
923/SI 350.000			
923/SII 250.000			
924			100.000
"Cheltuieli generale de administrație"			

7. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție

921	=	**923**	3.425.000
"Cheltuielile activității de bază"		"Cheltuieli indirecte de producție"	

921/SI = 923/SI 4.400.000

921/SII = 923/SII 2.450.000

8. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație [2]

a) Coeficientul de suplimentare $K_{SCg} = \frac{2.750.000}{11.400.000 + 6.950.000} = 0,14986376$

b) Includerea în costul produselor a cotelor de cheltuieli generale de administrație

921	=	**924**	2.750.000
"Cheltuielile activității de bază"		"Cheltuieli generale de administrație"	

921/SI **1.707.720** (0,14986 × 11.400.000)

921/SII **1.042.280** (0,14986 × 6.950.000)

9. Înregistrarea costului de producție efectiv al producției în curs de execuție

[2] Bazele de repartizare le reprezintă costurile de producție.

Producția în curs de execuție la finele lunii este de 3.250.000 UM repartizată astfel:

- secția I 2.750.000
- secția II 500.000

933	=	**921**	3.250.000
"Costul producției în curs de execuție"		"Cheltuielile activității de bază"	
		921/SI 2.750.000	
		921/SII 500.000	

10. Înregistrarea costului efectiv al producției:

Secția	Total cheltuieli (costul complet)	Costul efectiv al producției în curs de execuție	Costul efectiv (complet) al producției finite
SI	13.107.720	2.750.000	10.357.720
SII	7.992.280	500.000	7.492.280
TOTAL	**21.100.000**	**3.250.000**	**17.850.000**

902	=	**921**	17.850.000
"Decontări interne privind producția obținută"		"Cheltuielile activității de bază"	
		921/SI 10.357.720	
		921/SII 7.492.280	

11. *Înregistrarea diferențelor de preț*

903	=	**902**	2.150.000
"Decontări interne privind diferențele de preț"		"Decontări interne privind producția obținută"	

12. *Decontarea costului efectiv al producției finite obținute*

901	=	**931**	17.850.000
"Decontări interne privind cheltuielile"		"Costul producției obținute"	

13. *Închiderea contului 903 "Decontări interne privind diferențele de preț"*

931	=	**903**	2.150.000
"Costul producției obținute"		"Decontări interne privind diferențele de preț"	

14. *Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție*

901	=	**933** [3]	3.250.000
"Decontări interne privind cheltuielile"		"Costul producției în curs de execuție"	

La începutul perioadei următoare se deschide contul producției în curs de execuție cu formula contabilă inversă (933 = 901 şi 921 = 933).

Reflectarea înregistrărilor contabile cronologice, în formă sistematică, se prezintă astfel:

[3] În altă variantă de înregistrări contabile, conturile 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi 933 "Costul producției în curs de execuție" rămân cu sold creditor şi, respectiv, debitor, iar în perioada imediat următoare se face: 921 = 933.

FIŞELE DE CONT

901
" Decontări interne privind cheltuielile "

17.850.000	7.100.000
3.250.000	10.500.000
	3.500.000
21.100.000	21.100.000

921
" Cheltuielile activității de bază"

5.000.000	17.850.000
6.500.000	3.250.000
6.850.000	
18.350.000	18.350.000

921 SI
" Cheltuielile activității de bază"

3.000.000	2.750.000
4.000.000	10.357.720
4.400.000	
1.707.720	
13.107.720	13.107.720

921 SII
" Cheltuielile activității de bază"

2.000.000	500.000
2.500.000	7.492.280
2.450.000	
1.070.735	
7.992.280	7.992.280

922
" Cheltuieli activități auxiliare"

500.000	200.000
1.000.000	100.000
500.000	1.300.000
200.000	700.000
100.000	
2.300.000	2.300.000

922 CA
" Cheltuieli activități auxiliare"

300.000	100.000
600.000	1.300.000
300.000	
200.000	
1.400.000	1.400.000

922 ST
" Cheltuieli activități auxiliare"

200.000	200.000
400.000	700.000
200.000	
100.000	
900.000	900.000

923
" Cheltuieli indirecte de producție"

1.500.000	6.850.000
1.000.000	
2.500.000	
1.250.000	
600.000	
6.850.000	6.850.000

FIŞELE DE CONT

923 SI
" Cheltuieli indirecte de producţie"

1.000.000	4.400.000
650.000	
1.500.000	
900.000	
350.000	
4.400.000	4.400.000

923 SII
" Cheltuieli indirecte de producţie"

500.000	2.450.000
350.000	
1.000.000	
350.000	
250.000	
2.450.000	2.450.000

924
"Cheltuieli generale de administraţie"

100.000	2.750.000
2.000.000	
500.000	
50.000	
100.000	
2.750.000	2.750.000

931
"Costul producţiei obţinute"

20.000.000	17.850.000
2.150.000	
17.850.000	17.850.000

933
"Costul producţiei în curs de execuţie"

2.750.000	3.250.000
500.000	
3.250.000	3.250.000

902
"Decontări interne privind producţia obţinută"

17.850.000	20.000.000
	2.150.000
17.850.000	17.850.000

903
"Decontări interne privind diferenţele de preţ"

2.150.000	2.150.000

Notă: Deoarece modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare ale acesteia, există mai multe variante posibile de funcţionare a conturilor de gestiune.

Varianta prezentată reprezintă doar una dintre cele posibile[4].

[4] Pentru altă variantă a se vedea şi Oprea Călin, *Contabilitatea de gestiune*, Editor Tribuna Economică, 2001.

Secțiunea 2.3.

METODA PE FAZE

2.3.1. *Caracteristici generale ale metodei pe faze*

1. Se aplică în entitățile patrimoniale cu producție de masă, cu proces tehnologic omogen, desfăşurat în stadii (faze) succesive. De regulă, aceste condiții sunt îndeplinite la următoarele ramuri:

a) industria siderurgică:
- obținere fontă din minereu;
- obținere oțel din fontă;
- obținere laminate din oțel.

b) în industria textilă:
- bobinat;
- depănat;
- urzit;
- țesut;
- vopsit.

c) în industria berii:
- preparare orz;
- fabricare malț;
- fierbere;
- fermentație;
- umplere sticle sau butoaie.

2. Obiectul calculației este faza de producție.

3. Colectarea costurilor se face pe articole de calculație, în conturi deschise lunar, pe fiecare fază.

4. Costul efectiv al produsului finit se calculează prin cumularea costurilor în ultima fază de fabricație.

5. Pe fazele de calculație se identifică atât costurile directe, cât şi unele costuri indirecte (întreținere utilaje, amortizări etc.).

6. Metoda pe faze presupune rezolvarea următoarelor *probleme metodologice*:

a) delimitarea fazelor de calculație a costurilor;

b) delimitarea costului semifabricatelor pe faze;

c) repartizarea costului de producție pe produse obținute în aceeaşi fază.

2.3.2. *Probleme metodologice ale metodei pe faze*

I. Delimitarea fazelor de fabricație se face conform principiilor prezentate în continuare.

1. Trebuie găsit (ales) numărul optim de faze pentru că:

- un număr prea mic nu oferă acuratețea necesară informației contabile;
- un număr prea mare ridică costurile contabile şi trunchiază informația.

2. Eficiența şi capacitatea sistemului informațional de delimitare a costurilor este esențială în stabilirea numărului de faze.

3. Între fazele calculației costurilor şi fazele tehnologice există două relații posibile:

a) numărul fazelor de calculație este egal cu numărul de faze tehnologice;

b) numărul fazelor calculației este mai mic decât numărul de faze tehnologice.

Fazele tehnologice sunt incluse în aceeaşi fază de calculație, dacă nu este eficientă delimitarea costurilor între fazele tehnologice. Numărul fazelor de calculație

este mai mare decât numărul fazelor tehnologice în situația de excepție în care există cerințe exprese ale metodologiei contabile.

4. Se vor stabili faze de calculație în cadrul fazelor tehnologice, dacă:

a) în cadrul fazelor tehnologice rezultă un semifabricat ce se prelucrează în continuare sau un produs finit;

b) în cadrul subunităților organizatorice (secții) rezultă semifabricate sau produse care se deosebesc de celelalte prin destinație, calitate etc.

5. Condiția esențială pentru stabilirea unei faze de calculație este ca producția obținută în cadrul acesteia să poată fi măsurată (estimată).

II. Determinarea costului semifabricatelor pe faze şi repartizarea costurilor pe produse se fac pe baza *unor principii şi reguli metodologice* menționate în continuare.

1. Dacă din procesul de producție rezultă mai multe produse cuplate sau simultane, manopera este cost indirect.

2. În situația în care faza de calculație coincide cu subunitatea organizatorică, toate costurile indirecte de producție se individualizează pe semifabricatul obținut dacă rezultă semifabricat al subunității organizatorice.

3. Costurile indirecte de producție şi cele generale de administrare se colectează cu ajutorul conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producție", respectiv 924 „Cheltuieli generale de administrare", indiferent de modul de identificare al lor sau aria lor de cuprindere.

4. Costurile generale de administrare se colectează la nivel de entități patrimoniale după natura lor, ceea ce determină modul de organizare al conturilor analitice.

5. Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" se desfăşoară în analitice pe:

– subunități organizatorice;

– faze de calculație;

– tipuri (feluri) de cost.

Bazându-se pe conceptul costului integral, metoda de calculație pe faze implică desfăşurarea lucrărilor privind determinarea acestuia potrivit schemei de principiu specifice metodelor de calculație de tip absorbant.

2.3.3. ***Relații de calcul în cadrul metodei pe faze***

În cazul metodei de calculație pe faze, se identifică pe produs nu numai cheltuielile considerate directe, cum ar fi consumul de materii prime, de materiale auxiliare directe, energie electrică, apă, aburi, dar şi cheltuielile indirecte, cum ar fi cheltuieli comune ale secției sau cheltuieli generale ale întreprinderii.

Ca urmare a faptului că lucrările de calculație trebuie astfel organizate încât să fie reflectate în structura costului unitar, s-au identificat două variante ale metodei de calculație pe faze: varianta cu semifabricate şi varianta fără semifabricate.

A. *Varianta generală:*

$$\bar{c} = \frac{\sum_{j=1}^{m} CD_j + \sum_{j=m+1}^{n} CI_j}{Q} \qquad (2.3.3.1)$$

j = articol de calculație:

$1 \rightarrow m$ – specifice CD

$n + 1 \rightarrow m$ – specifice CI

$\bar{c}$ = cost mediu unitar.

Q = producția obținută.
CD = cost direct.
CI = cost indirect.

B. *Varianta cu semifabricate:*

$$\bar{c} = \bar{c}_n = \bar{c}_{n-1} + \frac{\sum_{j=1}^{m} CD_{nj} + \sum_{j=m+1}^{p} CI_{nj}}{Q} \qquad (2.3.3.2)$$

$\bar{c} = \bar{c}_n$ = cost unitar după faza n.

$\bar{c}_{m-1}$ = cost unitar după faza n – 1 (penultima fază).
CDnj = cost direct al articolului de calculație j în faza n.
CInj = cost indirect al articolului de calculație j în faza n.
p – m = numărul articolelor de calculație la costuri indirecte.
m = numărul articolelor de calculație la costuri directe.

C. *Varianta fără semifabricate:*

$$\bar{c} = \frac{CMtot + \sum_{i=1}^{n}\left(\sum_{j=1}^{m} CDji + \sum_{j=m+1}^{p} CIji\right)}{Q} \qquad (2.3.3.3)$$

CMtot = costuri materiale totale.
CDji = costul direct al articolului de calculație j în faza de calculație i.
CIji = costul indirect al articolului de calculație j în faza de calculație i.

2.3.4. ***Deosebiri între varianta fără semifabricate şi varianta cu semifabricate***

A. *Varianta cu semifabricate:*

1. Se foloseşte în situația în care, în fiecare fază de prelucrare, se obține un semifabricat ce urmează a fi depozitat în scopul prelucrării ulterioare în entitatea patrimonială sau vândut la terți.

2. Costul, conform acestei variante, se stabileşte pe articole de calculație la fiecare fază în parte. Costul fazei anterioare se transferă fazei următoare, rezultând costul final unitar. Este costul unitar al ultimei faze de calculație. La costul fazei anterioare se adaugă costul propriu-zis al fazei respective.

B. *Varianta fără semifabricate:*

1. Costul produsului rezultat din adăugarea la consumul de materiale a costurilor de prelucrare efectuate în fazele prin care trece produsul respectiv.

2. Nu se transferă costul semifabricatelor de la o fază la alta.

3. Rezultatele proceselor de producție din fazele anterioare sunt considerate producție neterminată, care trece de la o fază la alta, fără depozitare intermediară sau de lungă durată.

Noțiunea „semifabricat" poate fi extinsă la cea de „rezultat intermediar" cu implicațiile de rigoare asupra aplicării metodei.

2.3.5. *Organizarea contabilității costurilor în cadrul metodei pe faze*

Etape de lucru

I. **Delimitarea sectoarelor entității patrimoniale**:
a) activitatea principală;
b) activitățile auxiliare;
c) sectorul de regie pentru activitatea principală;
d) administrația generală;
e) sectorul de desfacere (comercializare).

II. **Stabilirea subunităților organizatorice** pentru fiecare sector în parte. De exemplu, activitatea principală se organizează pe secții, ateliere, alte subdiviziuni.

III. **Identificarea produselor** (grupelor de produse), lucrărilor sau serviciilor care vor avea funcția de centru de cost (la nivelul cărora se va organiza calculația costului unitar). Alegerea trebuie să aibă în vedere:
– caracteristici omogene sau apropiate;
– posibilitatea sistemului informațional de a le separa;
– nevoile de informare ale managementului;
– costurile de preluare şi prelucrare a informațiilor necesare.

IV. **Colectarea costurilor pe purtători** şi pe sectoare de costuri. Se întocmesc următoarele note contabile:

a) 921.XY = 901, cu valoarea costurilor directe, identificate pe produs la nivel de centru de cost;

X= produsul (lucrarea, serviciu);
Y= centrul de cost (secția, atelierul), pentru activitatea de bază;

b) 922.XZ = 901, cu valoarea costurilor activităților auxiliare;

Z = centrul de cost (subunitatea organizatorică), pentru activitatea auxiliară;

c) 923. W = 901, cu valoarea costurilor de regie;

W = centrul de cost de natura regiei;

d) 924.T = 901, cu nivelul costurilor generale de administrare;

T = centrul de cost pentru activitatea generală de administrare;

e) 925.V = 901, cu nivelul costurilor de comercializare.

V = centrul de cost pentru comercializarea produselor (lucrărilor, serviciilor).

V. **Calculul şi decontarea costurilor sectoarelor auxiliare** cuprinde mai mulți paşi:

a) Decontarea serviciilor reciproce de natură auxiliară. Se întocmeşte următoarea notă contabilă:

922 Z1 = 922 Z2, cu nivelul prestațiilor la nivel de cost, prestate de secția auxiliară Z2 către secția auxiliară Z1 (secția consumatoare).

b) Decontarea costurilor aferente prestațiilor de la secțiile auxiliare către sectorul de regie, administrația generală şi activitatea comercială. Se întocmeşte una din următoarele note contabile, după caz:

923 W = 922 Z, cu prestațiile la nivel de cost ale secției auxiliare Z către centrul costului de regie W;

924 T = 922 Z, cu prestațiile la nivel de cost ale secției auxiliare Z către secția centrului de cost T al administrației generale.

925 V = 922 Z, cu prestațiile la nivel de cost ale secției auxiliare Z către centrul de cost V al activității de comercializare.

VI. **Repartizarea costurilor de regie asupra purtătorilor de costuri** (includerea în costurile pe produs a costurilor de regie). Se întocmeşte nota contabilă:

921 X = 923 W, cu nivelul costurilor de regie ale centrului de cost W repartizate asupra produsului (lucrării, serviciului) X, indiferent de faza de execuție (fabricație).

VII. **Repartizarea costurilor administrației generale asupra produselor** (lucrărilor, serviciilor). Se întocmeşte nota contabilă:

921 X = 924 T, cu valoarea costurilor centrului T asupra purtătorului de cost X (produs, lucrare, serviciu la nivel de fază).

VIII. **Repartizarea costurilor de comercializare asupra purtătorilor de costuri.** Se întocmeşte nota contabilă:

921 X = 925 V, cu nivelul costurilor centrului V al activității comerciale repartizate asupra purtătorului de cost X.

IX. **Înregistrarea producției în curs de execuție.** Se întocmeşte nota contabilă:

933 = %
921.X1
X2
X3, cu valoarea producției în curs de execuție (neterminată) din produsele X1, X2, X3.

X. **Înregistrarea volumului de activitate finalizat** (produse finite obținute). Se întocmeşte nota contabilă:

% = 902
931X1
X2
X3

cu valoarea produselor finite predate la magazie (activităților finalizate) la cost programat.

XI. **Calculul şi înregistrarea costului efectiv al producției obținute** (serviciilor prestate, lucrărilor executate)

Se întocmeşte următoarea notă contabilă:

902 = 921 X, cu nivelul costului efectiv al produsului X.

XII. **Determinarea şi înregistrarea diferenţelor de preţ dintre costul efectiv şi costul programat** al produselor, lucrărilor, serviciilor finalizate. Se întocmeşte nota contabilă:

903 = 902, cu echivalentul valoric al diferenţei dintre costul efectiv şi costul programat (în roşu sau negru).

XIII. **Întocmirea recapitulaţiei costurilor încorporate** în producţia finită (serviciile şi lucrările finalizate). Se întocmeşte nota contabilă:

901 = % costul efectiv
931 costul programat
903 diferenţe de preţ

XIV. **Deschiderea contului 921 la începutul exerciţiului următor** cu nivelul costurilor producţiei neterminate. Se întocmeşte nota contabilă:

921 = 933, cu valoarea costurilor producţiei neterminate (în curs de fabricaţie).

Secţiunea 2.4.
METODA DE CALCULAŢIE A COSTURILOR PE COMENZI

2.4.1. *Caracteristici*

1. Se aplică în unităţile industriale care au următoarele trăsături:
a) producţie individuală sau de serie (nu producţie de masă);
b) de regulă prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune producţie neterminată şi semifabricate de valori variabile;
c) gestiunea contabilă se poate organiza la nivel de comandă;
d) au un nomenclator diversificat de produse.
2. Obiectul calculaţiei costurilor este comanda. **Comanda** este un grup (lot) de produse, servicii, lucrări cu anumite caracteristici prestabilite.
3. Colectarea costurilor directe şi repartizarea costurilor indirecte se face în funcţie de comenzile lansate.
4. Costul unitar se calculează la terminarea („închiderea") comenzii, conform relaţiei: suma cheltuielilor / cantitatea totală de produse obţinute în final.
5. Un tip de produs (acelaşi tip de produs) poate avea costuri unitare diferite în funcţie de comanda în care a fost executat – chiar dacă s-a finalizat sau s-a lansat în aceeaşi perioadă de gestiune.
6. Nu este posibilă folosirea altor metode în paralel cu metoda pe comenzi. Rezultă că toată producţia care se fabrică trebuie să se regăsească pe o comandă.
7. Metoda pe comenzi uşurează exercitarea controlului financiar preventiv (CFP) cu ocazia lansării comenzilor şi a controlului financiar intern (CFI)

8. Metoda pe comenzi permite identificarea căilor de reducere a costurilor prin observarea diferenţelor dintre costurile unitare ale aceluiaşi produs în comenzi diferite.

9. Se aplică, de regulă, în următoarele ramuri:

– industria constructoare de maşini
– industria electrotehnică
– reparaţiile de maşini şi utilaje (activităţi specializate)
– industria producătoare de piese de schimb
– industria mobilei
– alte ramuri care produc bunuri de folosinţă îndelungată.

2.4.2. ***Etapele fluxului informaţional al metodei pe comenzi***

Etapa I Faza preliminară emiterii unei comenzi.

Pasul **1.** Semnarea unui contract sau primirea unei comenzi externe. Comanda internă de la clienţi diferă de comanda internă pentru calculaţia costurilor.

Pasul **2.** Referatul compartimentului comercial aprobat de conducere pentru ofertarea unor produse noi.

Pasul **3.** Referatul unui compartiment din unitate pentru nevoi interne aprobat de conducerea unităţii.

Regula generală care se aplică este aceea că toate comenzile primite de la clienţi ajung la conducerea unităţii. Dacă sunt condiţii de realizare a cerinţelor impuse de comandă aceasta este aprobată. În caz contrar, este refuzată. Comanda clientului aprobată de conducere ajunge la compartimentul comercial şi la cel de programarea, lansarea şi urmărirea producţiei (sau similarul său).

Etapa II Întocmirea comenzii de către Compartimentul Programarea şi Urmărirea Produsului (Programarea, Lansarea şi Urmărirea Produsului). Comanda primeşte un cod (număr intern) care trebuie să permită:

– identificarea produselor lansate
– perioada de lansare
– tipul comenzii. În principiu se întâlnesc următoarele tipuri de comenzi:
• pentru consum intern
• pentru vânzare la terţi (producţie marfă). Acestea se împart la rândul lor în cele:
– cu livrare sigură
– pentru ofertare.

Etapa III Vizarea şi aprobarea comenzii de către compartimentele implicate:

– compartimentul comercial: cantitatea din comandă să corespundă cu cantitatea din referat

– compartimentul buget stabileşte costul programat (antecalculat)

– compartimentul contabilitate: exercitarea CFP. Dacă lipseşte compartimentul buget stabilirea costului programat este realizată tot de către contabilitate. Compartimentul contabilitate verifică:

• existenţa altor comenzi nefinalizate cu aceleaşi produse
• existenţa pe stoc de produse similare
• corectitudinea termenului de finalizare estimat conform ciclului de fabricaţie normal.

Etapa IV Lansarea propriu-zisă a comenzii. Se comunică ordinul de serviciu sub diferite forme la subunităţi în ordinea cronologică (temporară) a fluxului de fabricaţie. Pe

documentele tehnico-economice de gestiune a componentelor produsului final (repere, subansamble, ansamble) se înscrie numărul comenzii. Documentele privind lansarea în fabricație se întocmesc numai după ce s-au soluționat toate problemele legate de etapa pregătirii tehnologiei de fabricație. Emiterea unor „comenzi interne" ajută la determinarea volumului de activitate (de regulă, producție) programată a se executa într-o anumită perioadă. „Dispoziția de lucru" se întocmește la nivelul subunității organizatorice, pe comenzi interne și cuprinde: numărul de bucăți, denumirea operațiilor, categoria operațiilor, timpul normat, totalul orelor necesare fabricării lotului de produse, valoarea acestor ore, numele și marca executantului operațiilor.

Etapa V Executarea comenzii. Pe durata de execuție a comenzii se colectează cheltuieli (costuri) conform documentelor primare primite la compartimentul contabilitate. Personalul operativ (productiv) va menționa pe toate documentele care presupun consum de resurse comanda pentru care sunt necesare. Este interzisă efectuarea de cheltuieli directe fără indicarea comenzii sau de trecere a cheltuielilor directe la cheltuieli indirecte, deoarece se alterează conținutul indicatorilor (devin nerelevanți, nu mai reflectă realitatea). Repartizarea cheltuielilor indirecte pe comenzi se face lunar pe baza unuia din procedeele studiate în lucrarea *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*.

Conducerea entității patrimoniale va primi la sfârșitul fiecărei luni „Situația comenzilor deschise". Modelul sub care este prezentată această situație este prezentat în tabelul nr. 2.4.1.

Tabelul nr. 2.4.1

Situația comenzilor deschise la data de……

Nr. Comandă	Data lansării	Obiect al comenzii	Costuri colectate în perioada anterioară	Costuri colectate în luna curentă	Costuri colectate cumulate	Cantitate lansată	Cantitate predată
0	1	2	3	4	5	6	7
…..	…..	…..	……	…….	…….	……	…..
Total	x	x					

Coloana 5 = coloana 3 + coloana 4.

Pentru detalierea analizei coloanele 3, 4 și 5 se pot prezenta pe articole de calculație în anexe ale situației comenzilor deschise. Din compararea coloanei 6 și 7 rezultă cantitatea de produse aflate pe flux.

Etapa VI Închiderea comenzii. Închiderea unei comenzi se poate face:

a) prin finalizarea produselor (întreg lot sau parțial) pe baza documentului „nota de predare"

b) prin decizia conducerii pentru sistarea comenzii și trecerea cheltuielilor pe altă comandă sau pentru închiderea pur și simplu a comenzilor. În această variantă sunt necesare argumente temeinice. Exemplu: producția comandată nu mai este necesară din următoarele cauze:

– reziliere contract;
– depășire termen de livrare;
– faliment client.

c) prin constatarea rebutării parțiale sau integrale a producției.

În situația de la **b** şi **c** se ridică problema suportării cheltuielile efectuate. Responsabilul din departamentul postcalcul va întocmi o informare pentru conducere cu număr de înregistrare. În baza acestei informări se poate emite decizie în care se indică cine suportă costurile pentru sistarea sau închiderea comenzii determinată de rebutarea ei. Poate fi o decizie de imputare în condițiile legislației muncii (cu posibilitate de atac în instanță).

Etapa VII – facultativă: Suplimentarea comenzii. Se face numai dacă este necesară o cantitate suplimentară din produsele lansate, imediat după lansare.

Etapa VIII Analiza rezultatelor financiar-contabile ale comenzii.

Pasul 1: Calculul costului unitar efectiv.

Pasul 2: Compararea costului unitar efectiv cu costul unitar programat.

Pasul 3: Calculul rentabilității pe unitate produs a comenzii – programat/realizat şi compararea lor.

Pasul 4: Compararea rentabilității şi costurilor la produse similare din comenzi diferite.

Pasul 5: Stabilirea cauzelor:

a) depăşirii costului programat de către costul efectiv

b) depăşirii prețului unitar de către costul efectiv (este o pierdere netă)

c) nerealizarea rentabilității programate

d) diferențelor de rentabilitate la diferite comenzi inclusiv la produse similare.

Pasul 6: Estimarea tendințelor de viitor şi fundamentarea politicii economice sau comerciale a societății comerciale în funcție de realitățile interne şi din mediul extern.

Pasul 7: Propunerea de măsuri pentru acoperirea neajunsurilor constatate (activitatea disciplinară).

Etapa IX Periodic, cel târziu pe data de 10 pentru luna anterioară are loc *analiza comenzilor pe flux* (a comenzilor deschise).

Observații:

1. Fiecărei comenzi i se deschide o fişă specială numită *fişă de post-calcul* (fişă de calculație) care înregistrează:

– regruparea informațiilor din contabilitatea financiară

– sistematizarea informațiilor în scopul calculării costului.

Fişa este o imagine fidelă a evoluției costurilor curente şi cumulate ale fiecărei comenzi.

2. Conturile din contabilitatea de gestiune vor avea obligatoriu analitice pentru fiecare comandă în parte ca şi pentru fiecare subunitate organizatorică (centru de cost, centru de responsabilitate).

2.4.3. *Variantele metodei pe comenzi*

Metoda pe comenzi are două variante:

A. Fără semifabricate (producție individuală).

B. Cu semifabricate, în cazul producției de serie.

A. VARIANTA „FĂRĂ SEMIFABRICATE" A METODEI PE COMENZI

În cazul aplicării metodei „fără semifabricate", calculul costului unitar se face conform următoarei relații:

$$Ctu = \frac{\sum_{i=1}^{k}\left(\sum_{x=1}^{n} Chd_x + \sum_{y=1}^{m} Chi_y\right)}{Q} \qquad (2.4.3.1)$$

Semnificația simbolurilor:
Ctu – costul unitar total
Chd – cheltuieli directe
Chi – cheltuieli indirecte
Q – cantitatea de produse finite obținute (nu cele lansate)
x, y – articole de calculație
i = 1, k – secția de producție
x = 1-n – articolele de calculație pentru cheltuieli directe
y = 1-m – articolele de calculație pentru cheltuieli indirecte

B. **VARIANTA „CU SEMIFABRICATE" A METODEI PE COMENZI**

Atunci când se aplică varianta „cu semifabricate", relația de calcul a costului unitar are următoarea formă:

$$Ctu = \frac{\sum_{p=1}^{k}\left(C_{pu} \cdot q\right) + \left(\sum_{x=1}^{n} Chd_x + \sum_{y=1}^{m} Chi_y\right)a}{Q} \qquad (2.4.3.2)$$

Semnificația simbolurilor:
q – consumul specific de semifabricate
p – piese, repere, subansamble sau semifabricate asamblate
C_{pu} = costul unitar al semifabricatului p.
a = coeficient cheltuieli ansamblare

2.4.4. ***Probleme organizatorice ale metodei pe comenzi***

Obiectul calculației costurilor în cazul metodei pe comenzi îl constituie, așa cum am mai precizat, *comanda*. În raport de comenzile lansate se colectează costurile directe şi se repartizează costurile indirecte. Aceasta înseamnă că nu pot fi colectate costuri pe alte obiecte de calculație decât comenzile lansate şi rămase deschise până la sfârşitul lunii de raportare. Pentru repartizarea costurilor indirecte se pot utiliza procedeele studiate în *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*, cap 4 sau în capitolul 4 din prezentul manual. Costul unitar se poate calcula numai la terminarea comenzii prin împărțirea costurilor totale colectate ale respectivei comenzi la cantitatea fizică de bunuri economice (produse finite, servicii, lucrări) rezultate din comanda respectivă. În cazul predărilor parțiale se poate estima un calcul al costului unitar, dar nu are relevanță suficient de credibilă pentru preluarea datelor în sistemul de analiză economică. Pot fi efectuate totuşi analize operative pe baza acestor estimări dacă există un inventar al producției neterminate.

Pornind de la nevoia corelării costurilor cu activitatea de desfacere (vânzare) pot fi legate lansările în fabricație de bunurile (produse, servicii, lucrări) comandate

de clienți. Comenzile interne sunt lansate pe măsura primirii de cereri de la clienți. Fiecare cerere va fi înregistrată într-un registru special, în care i se va ataşa numărul comenzii interne corespunzătoare. Numărul sau codul primit se înscrie pe toate documentele justificative de consumuri care se referă la comanda respectivă. Acelaşi număr este dat şi documentelor care confirmă rezultatul final (producție obținută, servicii prestate, lucrări executate) aferent comenzii respective.

Costul efectiv al bunului economic (produsul, serviciu, lucrare) lansate printr-o comandă se va stabili numai la sfârşitul perioadei de gestiune în care s-a terminat complet comanda respectivă. În ipoteza în care o comandă este finalizată în cursul lunii se aşteaptă totuşi sfârşitul perioadei de gestiune pentru colectarea tuturor costurilor. Nu mai pot fi înregistrate consumuri de nici un fel după închiderea financiară a perioadei de gestiune (finalizare balanță de verificare din contabilitatea financiară şi depunere deconturi fiscale la autoritățile publice competente) deoarece s-ar încălca principiul contabil al înregistrării în ordine cronologică. Dacă o comandă cuprinde mai multe unități de produs şi au loc predări parțiale se împart cheltuielile colectate pe elemente de cheltuieli sau articole de calculație la cantitatea de produse obținute, rezultând un cost mediu pe produs. În situația în care se cunoaşte stadiul fizic de realizare a unei comenzi şi costurile colectate până la acel moment se poate estima costul efectiv la „închiderea" comenzii. Se observă de aici că informațiile privind costurile trebuie complectate cu stadiul fizic real de realizare.

2.4.5. ***Circulația documentelor în condițiile metodei pe comenzi***

În sistemele actuale de prelucrare a datelor (de regulă, programe din generația ERP) locul central îl au documentele folosite. Practic are loc contabilizarea documentelor în diferite faze. La circulația rațională a acestora între compartimente trebuie să fie ataşate reguli precise cu operațiile care se fac asupra fiecărui tip de document.

În cadrul fiecărei metode de calculație a costurilor, inclusiv în metoda pe comenzi, vor fi prezente două tipuri generale de documente:

a) *documente general-valabile* legate de existența şi mişcarea resurselor necesare activității economice (de regulă, producție) cum sunt cele privind mijloacele fixe şi materialele;

b) *documente specifice fiecărei metode* pentru contabilitatea costurilor. Această categorie de documente trebuie să răspundă necesităților de urmărire a modului de desfăşurare a proceselor tehnologice în cadrul întreprinderii, conform exigențelor specifice metodei de calculație utilizată.

Cu ajutorul datelor din documentele prelucrate se poate cunoaşte consumul efectiv din diferitele categorii de resurse, până la cel mai analitic nivel permis de sistemul informațional al firmei. Sunt stabilite de asemenea cantitatea şi calitatea bunurilor finalizate (produse, servicii, lucrări) obținute în procesul economic. O primă cerință față de documentele folosite în procesul economic şi în cel tehnologic este ca ele să asigure posibilitatea identificării consumurilor pe locurile care le-au ocazionat (produse, grupe de produse, secții, departamente, depozite, sediul central al firmei). Se poate calcula astfel costul efectiv pe locurile respective.

La societăţile mari, cu structură organizatorică ramificată şi numeroase subunităţi organizatorice, inclusiv dispersate teritorial, cu produse complexe şi volum mare de documente primare se recomandă un postcalcul descentralizat. Prin *descentralizarea* lucrărilor de *postcalcul* a costurilor se obţin următoarele *avantaje*:

1. *Creşterea operativităţii* în obţinerea informaţiilor de către *factorii de decizie managerială de la nivelul subunităţilor organizatorice*. Conform sistemului centralizat de postcalcul conducerea de la nivelul 2 de organizare a firmei (nivelul subunităţilor organizatorice sau al centrelor de cost) trebuie să obţină informaţii de la compartimentele funcţionale din sediul central. Astfel de fluxuri în majoritatea cazurilor nu sunt deosebit de operative.

2. *Separarea activităţii de înregistrare a consumurilor de controlul şi analiza eficienţei*. Înregistrarea se face la nivelul subunităţilor iar controlul şi analiza la nivel centralizat.

Efectuarea înregistrării consumurilor are loc la nivelul la care se cunosc cel mai bine particularităţile proceselor economice şi tehnologice.

Pentru a beneficia de aceste avantaje şi a nu genera risipă de resurse este necesar ca în sistemul de postcalcul descentralizat să fie pus la punct un *sistem de legături între diferitele subunităţi* organizatorice cu toate compartimentele din sediul central şi funcţionarea unui *sistem de prelucrare a datelor deosebit de fiabil*. Blocarea sistemelor de transmitere a datelor de la subunităţi la sediul central generează mari probleme în sistemul informaţional şi în procesul managerial.

Sistemul descentralizat de postcalcul prezintă şi o serie de dezavantaje:

1. *difuzarea* unor *date* la nivelul subunităţilor pe care conducerea centrală ar dori să le păstreze *confidenţiale* faţă de unii salariaţi;

2. *risc sporit de fraudă informaţională* către concurenţă sau parteneri de afaceri. Datele privind costurile sunt cele mai sensibile în mecanismul concurenţial.

În sfera de atribuţii a biroului de postcalcul din cadrul compartimentului financiar-contabil intră executarea unei serii de *lucrări* legate de înregistrarea, previziunea şi calculaţia costurilor:

a) Deschiderea de conturi analitice pe fiecare obiect de calculaţie. În aceste conturi se înregistrează, pe măsura efectuării lor:

- cheltuielile directe privind activitatea de bază, cu ajutorul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază”. Se folosesc analitice de gradul I pentru categoriile de costuri(aferente activităţii de bază, planului tehnic, consumului intern etc.) şi analitice de gradul II pentru fiecare comandă în parte;
- cheltuielile privind activitatea(producţia) auxiliară, cu ajutorul contului 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare ”.

b) Deschiderea de conturi analitice de cheltuieli indirecte pentru fiecare subunitate care generează cheltuieli comune în cadrul contului sintetic 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”. Prin intermediul acestui cont se colectează cheltuielile indirecte ale secţiilor principale de producţie, precum şi repartizarea acestor cheltuieli.

c) Reflectarea distinctă pe feluri şi tipuri a cheltuielilor generale de administraţie. Acestea sunt de regulă comune tuturor obiectelor de calculaţie. Se foloseşte în acest scop contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie”. Rulajul debitor al acestui cont se repartizează după criterii stabilite (aprobate) asupra tuturor obiectelor de calculaţie.

d) Deschiderea de conturi analitice în cadrul conturilor: 931 „Costul producției obținute”, 902 „Decontări interne privind producția obținută”, 903 „Decontări interne privind diferențele de preț”, 933 „Costul producției în curs de execuție”. Se va respecta structura pe obiecte de calculație din cadrul contului 921. Se are în vedere înregistrarea pe parcursul perioadei de gestiune a activității (producției obținute) la costul de înregistrare în vederea decontării acestuia. De asemenea, se urmăreşte stabilirea şi înregistrarea diferențelor de preț aferente producției finite şi înregistrării costului efectiv al producției în curs de execuție.

e) Determinarea costului efectiv al activității auxiliare la sfârşitul fiecărei luni. Are loc decontarea lucrărilor executate şi a serviciilor prestate în funcție de costul efectiv al activității auxiliare.

f) Repartizarea la sfârşitul fiecărei luni a cheltuielilor indirecte de producție asupra obiectelor de calculație care le-au ocazionat, precum şi a cheltuielilor generale de administrație asupra obiectelor de calculație din cadrul societății.

g) Stabilirea producției obținute în cursul perioadei de gestiune pentru care se calculează costul efectiv.

h) Calculul costului efectiv pe unitate de produs prin raportarea totalului cheltuielilor reflectate în conturile analitice pe obiecte de calculație, la numărul de unități fizice finalizate.

În funcție de *etapa procesului* în care se întocmesc *documentele*, ele se pot grupa în mai multe *categorii*:

- documente privind justificarea lansării unei comenzi
- documente privind pregătirea tehnologică;
- documente privind lansarea în fabricație sau pe fluxul comercial;
- documente privind urmărirea executării şi a actualizării parametrilor din comandă;
- documente privind analiza economică a costurilor înregistrate pe comenzi.

A. *Documentele privind justificarea lansării unei comenzi* pot fi: comanda fermă a clientului, un document intern al firmei, alte documente precizate în procedurile interne proprii.

Este posibil să nu fie suficientă o simplă comandă fermă trimisă de un terț pentru a fi lansată o comandă. În funcție de specificul entității patrimoniale pot să fie necesare următoarele documente pentru lansarea unei comenzi interne pe baza unei comenzi ferme a unui client: contract semnat de ambele părți, verificarea bonității clientului, confirmarea lipsei incidentelor de plată ale acestuia, îndeplinirea unor proceduri legale (de exemplu, licitația), notificarea unor terți interesați, semnarea contractelor cu subcontractori, furnizori de utilități, materiale, semifabricate şi mărfuri, prestatori de servicii. De asemenea, entitatea trebuie să ia în unele cazuri măsuri tehnico-organizatorice speciale, care presupun timp. De exemplu, fabricarea unei nave sau construcția unui depozit implică unele măsuri de acest tip.

B. *Documentele privind pregătirea tehnologică* sunt o componentă importantă a procesului de creare valoare nouă din firmă, deşi nu consemnează operații economice de bază. Pentru firmele din sectorul comercial pregătirea tehnologică cuprinde: definirea conceptelor, stabilirea regulilor care sunt ataşate unui anumit brand sau concept de afaceri, descrierea procedurilor. În firmele cu profil de producție

industrială, cea mai mare parte a documentelor din această categorie se întocmesc de către departamentul de proiectare (constructivă şi tehnologică). Se concretizează prin desene de execuţie, de detaliu, ansamblul. Pe baza acestora se stabilesc materialele şi toleranţa la execuţie. Din toate elementele constructive şi tehnologice rezultă caracteristicile produsului care urmează a se da în fabricaţie. Un rol important îl au şi documentele emise de către compartimentul Preţuri-Analize. Preţul antecalculat va fi un element de referinţă pe toată durata de execuţie a comenzii.

În sectorul industriei construcţiei de maşini, compartimentul proiectare constructivă întocmeşte desene de execuţie pentru comanda primită, dacă nu se încadrează în tiparul de lucrări standard ale firmei. În cazul produselor compuse din piese, subansamble sau semifabricate se întocmesc desene de detaliu pentru fiecare piesă componentă şi desene de ansamblu pentru produsul finit. Se elaborează tehnologii de către compartimentul proiectare tehnologică pentru întreg fluxul de operaţii care nu fac parte din oferta standard a firmei. Pe baza documentelor menţionate, elaborate de către departamentul proiectare, se întocmeşte „antecalculaţia de preţ". Aceasta are o structură diferită de la o unitate la alta, dar în principiu trebuie să cuprindă următoarele poziţii: costul materialelor, costul cu manopera directă, regia fiecărei secţii participante la fluxul tehnologic, regia generală, totalul costurilor, profitul şi preţul de producţie la poarta fabricii. În cazul activităţilor de prestări servicii este vorba despre un preţ al serviciului la sediul prestatorului. Această clauză de preţ se corelează cu Regulile INCOTERMS din domeniul comerţului internaţional, fiind echivalentul variantei *ex works*. Este foarte bine de precizat acest aspect deoarece unii clienţi doresc trimiterea bunurilor economice rezultate la o anumită destinaţie. Pentru asemenea costuri suplimentare se întocmeşte un deviz special. Nu este „comercial" să fie incluse costurile adiţionale în aceeaşi calculaţie cu produsul de bază. În plus, la antecalcul apar probleme de alocare a regiei generale pentru prestaţii efectuate de terţi. Firmele industriale au de regulă regii mai mari şi aplicarea lor la prestaţiile din afara activităţii specifice poate duce la preţuri aberante, cu totul în afara celor din piaţă.

Antecalculaţia de preţ serveşte la întocmirea „Bonului de predare", cu aceleaşi articole de calculaţie. Se completează în patru exemplare şi se trimite: la departamentul Bugete pentru întocmirea previziunilor, la departamentul Comercial pentru facturare, la departamentul Contabilitate pentru decontare, la compartimentul descentralizat de contabilitate al subunităţii organizatorice (secţiei; departament, divizie etc.).

Documentele din etapa pregătirii tehnologice sunt suportul datelor care caracterizează latura tehnică a produselor, fluxul tehnologic sau comercial, consumurile specifice normate, activele corporale necesare. Ţinând cont de aceste documente se poate stabili şi durata de executare a comenzii în condiţii normale.

C. *Documentele privind lansarea în fabricaţie* se întocmesc, în cea mai mare parte, după ce s-au soluţionat toate problemele legate de etapa pregătirii tehnologiei de fabricaţie. Aceste documente se întocmesc la lansarea în execuţie a producţiei. Pe baza lor se fac primele înregistrări în contabilitatea întreprinderii.

Pe măsura lansării produselor, pe baza comenzilor interne de fabricaţie se întocmesc „Bonurile de consum". Conţinutul unui bon de consum este prezentat în tabelul următor:

Tabelul nr. 2.4.2

Bon de consum în metoda pe comenzi

Nr. crt.	Denumire material	Cod material	Număr comandă	Cantitate aprobată	Cantitate eliberată	Semnătura
0	1	2	3	4	5	6
Total comandă	x	x	x			x
Total material	X	x	x			x

Este posibil să apară pe bonul de consum prețul unitar şi valoarea totală. Dacă încărcarea costurilor se face lunar (deci ulterior operației de eliberare materiale) aceste poziții (preț unitar şi valoare) nu pot fi completate pe bonul de consum La unele firme se doreşte ca prețul de achiziție să nu fie cunoscut de gestionar, pentru a nu favoriza frauda de orice tip (lipsuri cantitative, furnizare informații la concurență sau la alți furnizori etc.).

D. *Documentele privind urmărirea fabricației şi a producției obținute* sunt de regulă specifice fiecărei întreprinderi.

Urmărirea realizării procesului de producție se realizează de către maiştrii sau alți conducători ai locurilor de muncă din subunitățile întreprinderii (secții, ateliere, fabrici etc.) cu ajutorul „Centralizatorului lucrărilor efectuate". Un model al „Centralizatorului lucrărilor efectuate" este prezentat în Tabelul nr. 2.4.3. În acest document se înscriu operațiile efectuate şi timpul de muncă consumat la fiecare operație de către personalul operativ. Este posibil ca persoanele încadrate la categoria muncitori să nu facă parte din personalul operativ (de exemplu, în activitatea de cercetare sau proiectare muncitorii reprezintă personal auxiliar). În cadrul lui sunt respectate următoarele corelații între coloane:

- coloana 4 x coloana 5 = coloana 6;
- coloana 6 + coloana 7 = coloana 8;
- totalul parțial din fiecare comandă al coloanei 8 trebuie să coincidă cu sumele transmise la departamentul salarizare şi la cel de postcalcul pentru justificarea manoperei directe pe comanda respectivă;
- totalul general din lună din coloana 8 trebuie să coincidă cu totalul orelor normă incluse în pontajul lunar depus la compartimentul salarizare pentru calcul salariu conform timp efectiv lucrat al personalului în acord;
- sumele trecute în coloana 7 trebuie să fie justificate de către compartimentul proiectare tehnologică sau proiectare constructivă şi trebuie să facă obiectul analizelor lunare.

De reținut că în „Centralizatorul lucrărilor executate" pot fi incluse şi operații aferente unor lucrări sau prestări servicii, conform ariei de aplicare a metodei pe comenzi.

Documentele privind modul de finalizare a activității pot fi „Nota de predare" sau „Nota de rebut" în cazul producției, respectiv „Procesul-verbal de recepție" sau „Procesul-verbal de refuz" în cazul lucrărilor şi al serviciilor. Toate acestea se întocmesc de către persoane cu responsabilitate specială, conform Fişei postului şi normelor interne din fiecare întreprindere.

Nota de predare (prezentată în Tabelul nr. 2.4.4) este documentul care atestă recepționarea şi predarea la depozit a produselor finite. Constituie baza înregistrării

valorilor materiale obținute din procesul economic. De asemenea, serveşte la întocmirea „Situației comenzilor închise". Predările parțiale în cadrul unei comenzi nu sunt reflectate în „Situația comenzilor închise", dar sunt avute în vedere în cadrul analizei respective. Nota de predare se întocmeşte în trei exemplare, din care un exemplar rămâne la gestionarul produselor finite, un exemplar la compartimentul contabilitate şi un exemplar la compartimentul programarea, lansarea şi urmărirea producției. Semnătura din coloana 7 aparține atât responsabilului CTC (uneori apare ştampila acestuia), cât şi gestionarului depozitului de produse finite. Nota de predare se întocmeşte individual pentru fiecare produs finit în parte. Numărul notei de predare este ataşat la înregistrarea contabilă a produsului finit respectiv. Cu ocazia înregistrării, produsul finit primeşte o serie care trebuie să permită identificarea sa pe toată durata de viață economică. Eventuale reclamații de calitate sau comportament al acestuia vor fi făcute prin menționarea seriei sale. Cumpărătorul va folosi de asemenea seria pentru înregistrarea recepției în contabilitatea sa.

Nota de rebut (prezentată în Tabelul nr. 2.4.5) cuprinde date privind produsele sau piesele rebutate constatate ca atare de compartimentul Control Tehnic de Calitate (CTC). Informațiile din „Nota de rebut" sunt preluate şi prelucrate de către compartimentul asigurarea calității în scopul dezvoltării Manualului calității şi a procedurilor aferente. În coloana 6 a Tabelului 2.4.5 privind structura „Notei de rebut" este o poziție privind cauza rebutului. Compartimentul asigurarea calității va grupa diferitele cauze în categorii codificate (deficiențe material, erori umane la prelucrare, defecțiuni utilaj, lipsuri sistem de măsurare pe parcursul procesului tehnologic etc.). În funcție de nivelul costurilor cu rebuturile pe diferite categorii de cauze se vor lua măsuri diferite pentru remediere. De reținut că, din punct de vedere strict contabil, este suficientă înregistrarea costurilor pe categorii de cauze, dar din punctul de vedere al asigurării calității este relevant şi numărul rebuturilor apărute. Codul pentru imputație va înscrie marca persoanei vinovate sau va indica suportarea din costurile firmei în cazul unei defecțiuni care nu poate fi imputată. Costurile din această categorie vor fi atent monitorizate şi vor face obiectul unor analize periodice interdepartamentale.

O deosebită importanță pentru documentele folosite în contabilitatea cheltuielilor o reprezintă asigurarea unui circuit rațional al lor, astfel încât ele să ajungă cât mai repede la postcalcul, pentru înregistrarea la timp a tuturor cheltuielilor şi obținerea operativă a datelor necesare procesului managerial.

Tabelul nr. 2.4.3

CENTRALIZATORUL LUCRĂRILOR EXECUTATE
DE (SUBUNITATEA-SECȚIE, ATELIER, ETC.)…….
ÎN LUNA……..

Denumire operație	Cod operație	Comanda	Timp unitar normat	Cantitate	Total timp normat	Timp abateri tehnologice	Total timp utilizat
1	2	3	4	5	6	7	8
…							
Total comandă							
…							
Total							

Tabelul nr. 2.4.4

NOTA DE PREDARE NR…

Denumire produs	Cod produs	Comanda	Serie produs finit	Data	Preț înregistrare	Semnătura
1	2	3	4	5	6	7

Tabelul nr. 2.4.5

NOTA DE REBUT NR…..

Denumire reper	Cod reper	Cod suban-samblu	Comanda	Data	Cod cauză rebut	Cod imputație	Respon-sabil CTC
1	2	3	4	5	6	7	8

E. Documentele privind analiza economică a costurilor înregistrate pe comenzi *sunt deosebit de diversificate în funcție de profilul de activitate al firmei, de dimensiunea sa şi de capacitatea sistemului informațional de preluare şi prelucrare a datelor.* În capitolul 3 sunt prezentate metodele principale de analiza costurilor valabile inclusiv la metoda pe comenzi.

2.4.6. ***Antecalculul costurilor în cadrul metodei pe comenzi***

Procesul de antecalculație, aşa cum rezultă şi din denumirea sa, reprezintă o componentă a funcției de previziune a întreprinderii. El este legat, în acelaşi timp, destul de puternic de funcția contabilă. Identitatea de proceduri şi de metode dintre antecalcul şi postcalcul face ca cele două activități să poată să fie realizate în acelaşi compartiment.

Procedura complexă de antecalcul presupune:

- decontări şi transferuri de costuri între diferitele centre sau articole de calculație (de exemplu, decontarea reciprocă a serviciilor secțiilor auxiliare);
- efectuarea unor raționamente profesionale privind corelația dintre fluxul economic şi modul de reflectare a acestuia în costurile calculate (de exemplu, alegerea bazelor de repartizare a cheltuielilor indirecte);
- stabilirea regulilor pentru imputarea corectă a costurilor asupra activității finalizate (producție finită în cazul sectorului productiv);
- repartizarea tuturor consumurilor pe fiecare obiect de calculație.

Unul din scopurile metodologice ale eforturilor depuse la antecalcul este de a stabili în contabilitate un cost unitar care să se apropie cât mai mult de cel real, pe baza exigențelor teoriei economice generale sau ale microeconomiei.

Scopul final al antecalculației îl constituie calcularea anticipată a tuturor costurilor, inclusiv a costului unitar. Se are în vedere o activitate viitoare pentru care se calculează costuri previzionate. Se presupune că activitatea se derulează ca mărime şi tehnologie la nivelul optim sau cât mai aproape de acesta. Se are în vedere deci o dimensiune optimă a costurilor.

Pentru a se putea ajunge la o antecalculaţie corectă a tuturor consumurilor, activitatea este eşalonată pe obiective. Deosebit de importante sunt etapele premergătoare antecalculaţiei propriu-zise:

– definirea procesului tehnologic pentru fiecare produs sau activitate în parte;

– stabilirea cu exactitate a subunităţilor de bază şi a celor auxiliare, identificarea produselor şi a reperelor care urmează a parcurge fluxul tehnologic prin fiecare subunitate.

Antecalculaţia trebuie să ţină cont de criteriile tehnologic, organizatoric şi economic. Exigenţele contabilităţii de gestiune în această fază privesc: localizarea tuturor costurilor directe, a celor de regie aferente subunităţilor organizatorice, dacă este posibil până la nivelul fiecărui loc de muncă (*job-costing*). Astfel, în cadrul lucrărilor de antecalcul se cuprind proceduri care au drept scop imputarea costurilor pe:

– obiecte de calculaţie (comenzi în cazul acestei metode);

– locuri de consum;

– niveluri detaliate de analiză (utilaje, locuri de muncă etc.).

Din activitatea de antecalcul a costurilor rezultă un cost total (de producţie, comercial etc.) realist care să asigure câştigarea clienţilor şi să fie competitiv cu cel al concurenţei de pe piaţă. Trebuie să se asigure şi o remuneraţie corespunzătoare a patronatului prin obţinerea unui profit adecvat. Antecalculul stă la baza fundamentării preţurilor de vânzare în condiţiile asigurării de profit pe baza cererii şi ofertei existente pe piaţă. Nu este totuşi obligatorie respectarea datelor din antecalculaţie pentru stabilirea preţului unitar.

În procesul de previziune a costurilor sunt respectate principiile calculaţiei, structura clasificărilor şi a nomenclatoarelor folosite de firmă, metodele de calculaţie, normele interne privind organizarea postcalculului. Având în vedere elemente metodologice, previziunea costurilor are în vedere:

– stabilirea obiectelor de calculaţie în raport de natura obiectului de activitate şi a procesului tehnologic;

– stabilirea articolelor de calculaţie, adică a structurii cheltuielilor provocate de un anumit obiect de calculaţie după criteriul destinaţiei.

În metoda pe comenzi cheltuielile se urmăresc de regulă în structura:

1. cheltuielile directe;
2. cheltuieli indirecte;
3. cheltuieli de desfacere.

Prin însumarea acestor 3 tipuri de cheltuieli se determină *costul complet* (*comercial*) al producţiei, serviciilor, lucrărilor, iar prin adăugarea cotei de profit se obţine *preţul de vânzare la poarta fabricii.*

Pentru calculaţia previzională a costurilor indirecte de secţie şi ale sectorului administrativ se foloseşte criteriul naturii (felului) cheltuielilor şi cel al localizării lor. Se recomandă folosirea centrelor de cost pentru previzionarea costurilor, deoarece la nivelul centrelor de responsabilitate nu va exista în toate cazurile cheie de control a realizării sumelor previzionate. În cadrul antecalculului costurilor trebuie să se efectueze:

– calculaţie bugetară sau previzională pentru produs;

– calculaţie bugetară sau previzională pentru fiecare subunitate cu activitate principală;

– calculaţie bugetară sau previzională pentru subunităţile auxiliare;

– calculaţie bugetară sau previzională pentru sectorul administrativ (de regulă sediul central sau personalul cu atribuţii centralizate);

– calculaţie bugetară sau previzională pentru sectorul de desfacere dacă este integrat.

În previziunea *costurilor directe* se urmăresc, în principal, cele cu materiale directe şi salariile personalului operativ. Pentru stabilirea articolelor de calculaţie se procedează astfel:

a) se determină cheltuielile cu materiile prime şi materialele directe, avându-se în vedere: cantitatea fizică proiectată, normele de consum specifice şi preţul pieţei (corectat cu dobânzi, inflaţie, tendinţe credibile etc.);

b) pentru salariile directe se au în vedere: cantitatea fizică, norma de personal, zona de servire), tariful de salarizare (pe produs, lucrare etc.), indicatorul tarifar de calificare etc.;

c) calcularea CAS-ului, CASS-ului, ajutorului de şomaj şi a celorlalte taxe prin aplicarea unei cote aferente fiecărei taxe asupra nivelului salariilor. O problemă metodologică este extinderea sistemului de salarizare în regie şi rigiditatea la scădere a tuturor salariilor, inclusiv a celor directe.

d) alte costuri cu personalul identificate pe produs, lucrare sau serviciu sunt cele determinate de tichetele de masă, concediile medicale plătite de firmă din costurile sale, fondul social etc. Toate acestea sunt în conexiune directă cu volumul de muncă.

Costurile indirecte au o pondere din ce în ce mai substanţială în totalul costurilor la firmele moderne. Din acest motiv „se bucură de o atenţie deosebită" în calculaţia de plan. Aceasta, deoarece prin calculaţia de plan se urmăreşte o pondere sustenabilă a costurilor indirecte în total.

În bugetarea cheltuielilor indirecte se pleacă de la nomenclatura cheltuielilor comune ale secţiilor şi cea a cheltuielilor generale ale întreprinderii. Pe baza acestor nomenclaturi, bugetul cheltuielilor indirecte se elaborează separat pentru activitatea de bază, auxiliară şi anexă a firmei.

În cadrul întreprinderilor productive sau al celor de prestări servicii ori execuţie lucrări cheltuielile indirecte, indiferent de natura şi sfera lor de referinţă, se repartizează asupra secţiilor de producţie, secţiilor auxiliare, administraţiei generale a întreprinderii, etc., iar în cadrul lor pe clase şi chiar tipuri omogene de cheltuieli corespunzătoare necesităţilor procesului de informare economică. Aceasta este, de fapt, repartizarea propriu-zisă. În cazul firmelor din sectorul comercial care aplică metoda pe comenzi, activitatea de bază este îndeplinită de către departamentele comerciale. Sistemul de repartizare a cheltuielilor indirecte va ţine cont de acest aspect.

Pentru costurile subunităţilor auxiliare există următoarele variante:

– se transferă asupra celor de bază şi a administraţiei generale beneficiare de prestaţiile, serviciile sau produsele acestora;

– se decontează ca producţie finită secundară (dacă se valorifică în afara întreprinderii ca atare). În cazul în care utilităţile necesare desfăşurării activităţii se realizează în regie proprie, în sistemul de antecalcul se cuprinde şi întocmirea bugetelor secţiilor auxiliare.

După individualizarea costurilor directe (prin calcule sau pe baza datelor efective), repartizarea costurilor indirecte devine condiția de obținere a costului unitar final. Ea constă din calcularea, pe baza unor criterii convenționale, a părții din aceste cheltuieli care se cuvine fiecărui produs, grupă de produse sau lucrare executată, precum şi din includerea în costul produselor respective a cotei de cheltuieli cuvenită.

În cazul activităților productive, cheltuielile secțiilor de producție se impută asupra *producției de bază de referință* (stabilită a se fabrica sau fabricată efectiv în secția respectivă), iar în cadrul acesteia, pe obiecte de calculație (produse, comenzi etc.); înregistrarea se face separat pe fiecare articol de calculație. În multe firme industriale se folosesc următoarele articole de calculație: cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secției. În unele subunități există anumite cheltuieli indirecte care sunt comune mai multor secții de producție (cum este cazul amortizării, întreținerii clădirilor şi construcțiilor destinate producției). Acestea vor fi repartizate pe fiecare subunitate (secție, atelier) în parte, pe baza algoritmilor aprobați de conducerea firmei.

Cheltuielile generale ale întreprinderii se pot imputa:

– asupra producției de bază şi, în cadrul acesteia, la fel ca şi cheltuielile secțiilor de producție, pe produse, grupe de produse, comenzi etc.;

– asupra producției auxiliare şi anexe în cazul când o parte din această producție se vinde altor întreprinderi;

– asupra sectorului de investiții şi reparații capitale, dacă întreprinderea execută asemenea lucrări.

Cheltuielile de desfacere ale întreprinderilor productive sau prestatoare de servicii se calculează similar cheltuielilor indirecte, pe baza unor norme şi criterii convenționale. Se impută producției de bază fabricată şi care urmează a fi vândută separat pentru fiecare produs în parte. În cadrul întreprinderilor comerciale cheltuielile de desfacere care sunt indirecte se impută asupra vânzărilor efectuate pe baza unor chei de repartizare.

Din categoria cheltuielilor de desfacere fac parte: cheltuieli de transport şi manipulare (transport, salariile personalului ce asigură încărcarea-descărcarea), cheltuieli cu ambalarea (ambalaje nerestituite şi materialele de ambalat etc.), alte cheltuieli de desfacere (prospecte, cataloage, prezentări expoziționale).

În urma acestei activități de antecalcul la nivelul fiecărei întreprinderi se fac analize pe baza cărora se constată în care anume sectoare se creează valoare adăugată. În etapa următoare se stabilesc măsuri de natură tehnică, economică, financiară care să conducă la scăderea costurilor antecalculate şi la încadrarea lor în limitele stabilite pe piață.

În vederea organizării unei gestiuni cât mai exacte a operațiilor economice care au loc în cadrul întreprinderii, o importanță deosebită o prezintă documentele folosite şi circulația rațională a acestora între diferitele compartimente ale întreprinderii. Nerespectarea procedurilor privind forma, conținutul şi circulația documentelor poate genera risipă de resurse în orice sistem de gestiune, dar mai ales în cazul metodei pe comenzi care este deosebit de formalizată.

Realizarea de profit, scopul oricărui întreprinzător, necesită controlul asupra modului de respectare a antecalculației costurilor, al criteriilor unitare de repartizare a cheltuielilor, ca şi urmărirea anumitor indicatori. Pentru a realiza aceste deziderate se folosesc unele documente obligatorii în majoritatea firmelor. Cu ajutorul acestor

documente, în cazul antecalculului, se poate cunoaşte anticipat totalitatea cheltuielilor şi a costului unitar pentru o activitate viitoare, prezumată şi determinată ca mărime şi tehnologie la nivel optim sau cât mai aproape de optim. Se are în vedere, deci, o dimensionare a costurilor în cadrul acestor limite.

Ţinându-se seama de lucrările ocazionate de organizarea şi desfăşurarea activităţii, documentele specifice antecalculaţiei costurilor fac parte din cele necesare pregătirii tehnologiei de producţie.

Pregătirea tehnologică reprezintă prima etapă a oricărei activităţi complexe. Serviciul proiectare constructivă, întocmeşte *desene de execuţie* pentru fiecare piesă căreia i se dă un număr de reper. În cadrul produselor asamblate, se întocmesc *desene de detaliu* pentru fiecare piesă componentă şi *desene de ansamblu* pentru produsul finit.

Piesele constitutive ale unui produs, identificate prin denumirea şi reperul lor, precum şi materia primă necesară fabricării fiecărui reper, se înscriu în documentul denumit *nomenclator de piese*. Pe baza nomenclatorului de piese, serviciul proiectare întocmeşte, pe fiecare produs sau sortiment de produse şi pe feluri de materiale, câte o fişă numită *extras de materiale* în care se specifică cantitatea de materiale necesară pentru fiecare reper şi pentru tot ansamblul. Totodată, se mai întocmeşte şi *lista de consumuri specifice* în care se înscriu datele din extrasul de materiale. Acest document serveşte la urmărirea consumurilor specifice şi la întocmirea programului de aprovizionare.

Ansamblul operaţiilor se înscrie pentru fiecare reper, în parte, în *fişa tehnologică*. În acest document se prevede utilajul necesar, regimul de lucru, timpul alocat, materialele necesare; iar în cazul produselor asamblate, piesele din care se compune ansamblul. Paralel cu fişa tehnologică se întocmeşte *fişa de manoperă specifică* care conţine şi calificarea necesară personalului operativ.

Pe baza acestor două documente (fişa tehnologică şi fişa de manoperă specifică) întocmite de serviciul proiectare se stabileşte, pe bază de *antecalculaţie*, costul producţiei respective. În cadrul metodei pe comenzi, costul antecalculat astfel obţinut este folosit în decontare cu ocazia predărilor parţiale sau totale. Compartimentele productive vor solicita luarea în calcul a unor parametrii cât mai apropiaţi de cei reali pentru a nu înregistra pierderi.

2.4.7. ***Postcalculul costurilor în cadrul metodei pe comenzi***

Unul din sectoarele cele mai importante ale gestiunii unei întreprinderi îl constituie contabilitatea şi calculaţia costului activităţii. Acest departament poartă în mod curent denumirea de *postcalcul.* Efectuarea lucrărilor privind calculaţia costului efectiv constituie o activitate distinctă, integrată funcţiei financiar-contabile a întreprinderii. În scopul realizării acestei activităţi, compartimentul financiar-contabil include în structura sa organizatorică o subdiviziune (birou, serviciu, poziţie etc.) cu obiective specifice, denumită postcalcul.

Pe baza datelor postcalculului se stabilesc rezultatele activităţii întreprinderii. În cadrul metodei pe comenzi nu pot fi obţinute informaţii privind eficienţa activităţii din afara sistemului de postcalcul de către nici unul din compartimentele unei întreprinderii care utilizează metoda pe comenzi.

Premisele de bază pentru o eficientă organizare a contabilităţii şi a calculaţiei costului efectiv în cadrul metodei pe comenzi sunt:

– coordonarea corespunzătoare a locațiilor activităților de pe fluxul tehnologic şi cel economic; nu trebuie incluse costuri ale unei locații în alta.

– organizarea circuitului documentelor primare conform procedurilor stabilite; nerespectarea procedurilor de circulație a documentelor reprezintă, aşa cum am mai spus, o cale de risipă. Ținând cont că firmele care aplică metoda pe comenzi de regulă sunt supuse sau ar trebui să fie supuse certificării ISO, respectarea normelor respective este esențială.

– desfăşurarea exigentă a controlului preventiv pentru angajarea tuturor consumurilor de resurse; normele bune care nu sunt respectate nu dau rezultate.

– aplicarea cu consecvență a principiilor care stau la baza organizării contabilității ştiințifice moderne.

În firmele de producție procesul tehnologic se împarte pe secții sau ateliere Acestea constituie, în general, veriga organizatorică de bază a gestiunii producției. Corecta stabilire a locurilor care au generat consumuri este o condiție importantă a unui cost efectiv realist. În plus este necesară corelarea între bugetarea şi contabilitatea costurilor diferitelor subunități.

Buna organizare a postcalculul depinde în mod deosebit de elaborarea unui *sistem de documente primare,* care să cuprindă operațiile economice ce au loc pe toate locurile activității de producție a întreprinderii. Conținutul documentelor asigură identificarea costurilor de producție pe obiectele de calculație. Pentru aceasta, documentele (în special cele impuse de metoda pe comenzi) conțin obligatoriu:

– locurile de consum (centre de cost, de venit, de profit, de responsabilitate);

– bunurile economice (produse, servicii, lucrări) care le-au ocazionat prin indicarea numărului sau a codului comenzii. Pentru a reduce costurile administrative legate de aplicarea metodei pe comenzi, pe lângă un set de documente specifice se folosesc foarte multe documente comune pe economie sau anumite ramuri.

Un rol important în desfăşurarea activității de producție îl are *controlul sistematic* al întregii activități economico-financiare a întreprinderii, control care îmbracă două forme: control preventiv, (se face înainte de efectuarea operațiilor), şi control ulterior, (după ce s-au efectuat operațiile). La metoda pe comenzi controlul preventiv priveşte consumul de resurse conform antecalculației iar controlul ulterior respectarea destinațiilor şi analiza abaterilor.

Pe baza datelor din documentele primare din postcalcul se va forma o imagine a fluxului tehnologic şi a consumurilor de resurse în fiecare etapă a acestuia pentru fiecare comandă în parte. Se va putea verifica, în plus, respectarea principiilor care stau la baza contabilității costurilor (legale, general acceptate de doctrină sau stabilite prin norme interne ale firmei).

Lucrările de contabilitate a costurilor şi cele privitoare la calculația prețului efectiv se efectuează în cadrul departamentului de contabilitate sau într-o componentă a acestuia numită frecvent *compartiment de postcalcul*. Indiferent de modul organizării funcției contabile a entității patrimoniale, lucrările pe care le efectuează compartimentul postcalcul sunt, în general, următoarele: deschiderea unor fişe de cont analitice ale activității proprii (producție, prestări servicii, execuție lucrări), colectare costuri directe privind consumul de resurse (materii prime şi materiale, salarizare, prestații de la terți etc.), colectare costuri indirecte. În funcție de specificul activității şi de abilitățile persoanelor din compartimentul postcalcul pot fi incluse şi alte lucrări strâns legate de cele de bază. În continuare este prezentată o listă mai largă cu atribuții ale departamentului postcalcul.

1. Deschiderea unor fişe de cont analitice ale activităţii proprii (producţie, prestări servicii, execuţie lucrări) se face potrivit previziunilor (planului de producţie, bugetului, targetului de vânzare) şi variantei de calculaţie folosită de întreprindere. Se ia în calcul capacitatea sistemului informaţional al întreprinderii.

2. Colectarea costurilor directe privind consumul de resurse (materii prime şi materiale, salarizare, prestaţii de la terţi, etc.) are loc atât pe fazele de producţie, pe secţii, cât şi pe produse sau comenzi;

3. Colectare costuri indirecte. Acestea constau din: materii prime şi materiale, salarii, amortizarea imobilizărilor corporale, reparaţii curente, chirii, pază etc.;

4. Colectare costuri activitate auxiliară. În această etapă se decontează serviciile reciproce între subunităţile cu acest profil, se stabileşte preţul efectiv şi se decontează „producţia auxiliară" livrată, prestată sau executată pentru producţia de bază;

5. Determinarea la sfârşitul lunii a volumului total al cheltuielilor secţiilor de producţie şi al celor generale ale întreprinderii. Acestea sunt repartizate la preţul efectiv;

6. Stabilirea valorii producţiei neterminate şi a semifabricatelor se face pe bază de calcul contabil sau prin organizare inventariere;

7. Calcul preţ efectiv pe baza gestiunii cantitative a producţiei obţinute şi a volumului cheltuielilor colectate pe secţii şi pe obiecte de calculaţie;

8. Decontare activitate finalizată (producţia fabricată; lucrări executate, servicii prestate).

Compartimentul de postcalcul poate fi organizat în formă centralizată sau descentralizată în funcţie de următorii parametrii: mărimea întreprinderii, complexitatea activităţii, organizarea internă, volumul lucrărilor, capacitatea sistemului de prelucrare a datelor (resurse hard şi soft).

Postcalcul centralizat se organizează, de regulă, în întreprinderile mai mici, cu un număr redus de subunităţi şi cu proces tehnologic simplu, care ocazionează un volum relativ mic de lucrări. În acest caz, toate documentele referitoare la cheltuieli se primesc, prelucrează şi înregistrează în mod centralizat, la nivelul sediului central al întreprinderii. La acest nivel se calculează şi preţul efectiv pe produse, lucrări, comenzi etc.

Necesităţile apropierii cât mai mult a gestiunii de activitatea de bază, determinate de cerinţele creşterii operativităţii şi a efectuării unui control cât mai riguros asupra cheltuielilor au determinat organizarea postcalculului şi sub formă descentralizată. Conform acestui concept, în fiecare subunitate se organizează un birou de postcalcul dependent de postcalculul central, însărcinat cu toate lucrările privind gestiunea cheltuielilor subunităţii.

Postcalculul descentralizat se aplică, de regulă, în întreprinderile mari, cu activitate complexă şi un număr mare de subunităţii. În această formă, marea majoritate a lucrărilor de gestiune a cheltuielilor şi de calculaţie a costului efectiv se execută la nivelul subunităţilor.

Descentralizarea lucrărilor de postcalcul în marile întreprinderi contribuie, printre altele, la creşterea operativităţii în obţinerea informaţiilor manageriale, la crearea condiţiilor ca personalul din cadrul compartimentului financiar-contabil să se ocupe în mai mare măsură de controlul financiar preventiv al cheltuielilor, de analiza acestora, precum şi de executarea unor lucrări ce nu intră în competenţa subunităţilor. Între lucrările de complexitate ridicată asupra cărora se poate concentra personalul din compartimentul financiar-contabil central cu ocazia descentralizării se află, de exemplu: urmărirea cheltuielilor generale ale întreprinderii şi a altor cheltuieli care se reflectă centralizat, repartizarea pe subunităţi a acestor cheltuieli etc.

În forma descentralizată de organizare, compartimentul central de postcalcul are următoarele atribuții:

– emiterea de norme metodologice interne obligatorii pentru compartimentele de postcalcul de la nivelul subdiviziunilor organizatorice;

– organizarea şi îndrumarea compartimentelor de postcalcul descentralizat;

– calculația şi gestiunea costurilor generale ale întreprinderii;

– repartizarea costurilor generale ale întreprinderii pe subunități organizatorice;

– repartizează costurile de amortizare;

– centralizează datele privind costurile de la nivelul subdiviziunilor organizatorice;

– calculează prețul efectiv la nivelul întreprinderii (sau grupului acolo unde este cazul).

2.4.8. ***Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente metodei pe comenzi***

1. *Înregistrarea cheltuielilor cu consumul de materii prime şi materiale consumabile se face pe baza „Situației de repartizare a consumurilor de materiale", concretizată prin centralizarea bonurilor de consum sau a altor documente cu aceeaşi funcție:*

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	S1
921 „Cheltuielile activității de bază"			S2
922 „Cheltuielile activității auxiliare"			S3
923 „Cheltuielile indirecte de producție"			S4
924 „Cheltuieli generale de administrație"			S5

Înregistrarea consumului de materii prime şi materiale se desfăşoară, în analitic, astfel:

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	S1
921/Sx1/cd.y1			S2
921/Sx2/cd y2			S3
921/Sx3/cd.y3			S4
921/Sx4/cd y4			S5
922/Sx5			S6
923/Sx6			S7
923/Sx7			S8
924			S9

În consumul de materii prime şi materiale se includ perisabilitățile deductibile, lipsurile din gestiune neimputabile, orice alte consumuri reale, justificate sau nu tehnologic, de regulă, pe bază de inventar. Pentru a repartiza corect pe exerciții sau perioade contabile toate consumurile efective se recomandă efectuarea riguroasă a inventarierii.

2. *Se înregistrează costul cu manopera pe baza „Situației de repartizare a salariilor şi contribuțiilor aferente salariilor" astfel:*

2.1.) *Cheltuielile cu salariile se înregistrează în contabilitatea de gestiune pe baza următoarei formule contabile:*

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	S1
921 „Cheltuielile activității de bază"			S2
922 „Cheltuielile activității auxiliare"			S3
923 „Cheltuielile indirecte de producție"			S4
924 „Cheltuieli generale de administrație"			S5

Înregistrarea cheltuielilor totale cu salariile se desfăşoară, în analitic, astfel:

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	S1
921/Sx1/cd.y1			S2
921/Sx2/cd y2.			S3
921/Sx3/cd.y3			S4
921/Sx4/cd y4.			S5
922/Sx5			S6
923/Sx6			S7
923/Sx7			S8
924			S9

Documentul de referință pentru înregistrarea analitică a costurilor salariale poate fi statul de plată, fişa de pontaj, bonul de lucru, alt document similar.

2.2.) *Înregistrarea cheltuielilor cu asigurările şi protecția socială se face conform notei contabile:*

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"	S1
921 „Cheltuielile activității de bază"			S2
922 „Cheltuielile activității auxiliare"			S3
923 „Cheltuielile indirecte de producție"			S4
924 „Cheltuieli generale de administrație"			S5

Se are în vedere legislația fiscală, de asigurări şi de protecție socială

3. *Se înregistrează pe baza „Situației de calcul si repartizare a amortizării” componentele respective de cost pe luna curentă:*

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile”	S1
922 „Cheltuielile activității auxiliare”			S2
923 „Cheltuielile indirecte de producție”			S3
924 „Cheltuieli generale de administrație”			S4

Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea şi provizioanele pe luna curentă se desfăşoară, în analitic, astfel:

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile”	S1
922/Sx1			S2
923/Sx2			S3
923/Sx3			S4
924			S5

La firmele care aplică sistemul contabil IAS IFRS sau au întocmit rapoarte de evaluare a activelor imobilizate se ține cont de gradul real al uzurii. Dacă administrația utilizează o politică contabilă proprie pentru amortizare se va avea în vedere nivelul rezultat din aceasta şi nu valoarea fiscală.

4. *Pe baza „Centralizatorului notelor de predare”, se înregistrează producția finită obținută pe parcursul lunii curente:*

931 „Costul producției obținute“	=	902 „Decontări interne privind producția obținută”	S14

Înregistrarea producției finite pe luna curentă se desfăşoară, în analitic, astfel:

%	%	
931/Sx1/cd.y1	902/Sx1/cd.y1	S1
931/S x1/alte cd.	902/S82/alte comenzi	S2
931/S x1/cd.y3	902/Sx1/cd.y3	S3
931/S x1/alte cd.	902/Sx1/alte comenzi	S4

5. *Pe baza „Situației de repartizare a cheltuielilor activității auxiliare”, se decontează cheltuielile secțiilor auxiliare asupra locurilor care le-au generat:*

%	=	922 „Cheltuielile activității auxiliare”	S1
923 „Cheltuielile indirecte de producție”			S2
924 „Cheltuieli generale de administrație”			S3

6. *Pe baza „Situației de repartizare a cheltuielilor indirecte", se înregistrează repartizarea cheltuielilor respective, folosindu-se baza de repartizare aprobată de către Consiliul de Administrație.*

6.1.) *Se calculează coeficientul de repartizare K_{CIP} pentru fiecare subunitate în parte* (a se vedea *Contabilitatea de gestiune. Noțiuni fundamentale*, cap. 4).

6.2.) *Se calculează cotele de cheltuieli indirecte de producție (C_{CIP}) cuvenite fiecărei comenzi în parte,*

6.3.) *Includerea în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli indirecte de producție:*

921 „Cheltuielile activității de bază"	=	923 „Cheltuieli indirecte de producție"	S1

Înregistrarea cheltuielilor indirecte de producție ale fiecărei secții, pe luna curentă, se desfăşoară, în analitic, astfel:

%	=	923/Sx2	S1
921/Sx3/cd.y1			S2
921/Sx4/alte cd.			S3
%	=	923/S83	S4
921/Sx1/cd.y1			S5
921/Sx2/alte cd.			S6

7. Pe baza „Situației de repartizare a cheltuielilor generale de administrație", se înregistrează repartizarea acestora, folosindu-se baza de repartizare aprobată de către Consiliul de Administrație.

7.1.) Se calculează coeficientul de repartizare K_{CGA}: (a se vedea *Contabilitatea de gestiune. Noțiuni fundamentale*, cap. 4)

7.2.) Se calculează cotele de cheltuieli generale de administrație (C_{CGA}) cuvenite pentru fiecare din comenzile aflate pe flux,

7.3.) Includerea în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli generale de administrație se face prin următoarea formulă contabilă:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	924 „Cheltuieli generale de administrație"	S1

cu dezvoltare în analitic contul 921 pe secții şi comenzi

8. *Pe baza „Inventarului producției în curs de execuție", se înregistrează costul acesteia:*

933 „Costul producției în curs de execuție"	=	921 „Cheltuielile activității de bază"	S1

cu dezvoltare în analitic atât la conturile debitoare cât şi la cele creditoare. Dezvoltarea în analitic este pe fiecare secție şi comandă în parte

933/analitic secția… = 922/analitic secția…

9. *Se calculează costul efectiv al producției finite obținute, pe baza „Fişei de cont analitic al costurilor efective" şi se înregistrează decontarea cheltuielilor aferente acesteia:*

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	921 „Cheltuielile activității de bază"	S1

cu dezvoltare în analitic atât la conturile debitoare, cât şi la cele creditoare. Dezvoltarea în analitic este pe fiecare secție şi comandă în parte.

10. *Calculul şi înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite obținute (dintre costul antecalculat şi costul efectiv) se face pe baza „Situației comenzilor închise".* Diferențele sunt reprezentate de soldul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" şi se înregistrează:

903 „Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 „Decontări interne producția obținută"	S1

cu dezvoltare în analitic atât la conturile debitoare, cât şi la cele creditoare. Dezvoltarea în analitic este pe fiecare secție şi comandă în parte.

11. *Decontarea costului efectiv al producției finite obținute se face pe baza înregistrărilor din contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile":*

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	931 „Costul producției obținute"	S1

cu dezvoltare în analitic pe secții şi comenzi a contului 931

12. *Închiderea contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" prin repartizarea acestora la contul producției obținute, astfel:*

931 „Costul producției obținute"	=	903 „Decontări interne privind diferențele de preț"	S1

cu dezvoltare în analitic atât la conturile debitoare cât şi la cele creditoare. Dezvoltarea în analitic este pe fiecare secție şi comandă în parte.

13. *Decontarea costului efectiv al producției (activității) în curs de execuție:*

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	933 „Costul producției în curs de execuție"	S1

Înregistrarea în contabilitate a decontării costului efectiv al producției (activității) în curs de execuție, pe luna curentă, se desfăşoară, în analitic, astfel:

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	%	S1
		933/Sx1/alte comenzi	S2
		933/Sx2/alte comenzi	S3
		933/Sx3	S4

Secțiunea 2.5.

METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR PE LOCURI DE CONSUM

Definiții şi delimitări conceptuale

Metoda de calculație a costurilor pe locuri de consum reprezintă acea metodă în care are loc colectarea tuturor consumurilor şi calcularea costurilor în raport cu locurile de consum special constituite ca unități de calculație.

Locul de consum(de cheltuială) poate fi definit ca fiind acea subunitate organizatorică şi funcțională a unei entități patrimoniale, la nivelul căreia iau naştere şi se colectează consumuri. Elementul esențial este posibilitatea oferită de sistemul informațional existent în entitatea patrimonială de a identifica consumuri şi implicit costuri la nivelul organizatoric respectiv.

Nu este relevant dacă consumurile înregistrate sunt pentru activitatea de bază a entității patrimoniale sau pentru activități auxiliare; pot fi stabilite locuri de consum şi pentru acele cheltuieli impuse de simpla existență a entității patrimoniale, fără niciun fel de activitate. Locul de consum (cheltuială) poate să coincidă cu verigi ale structurii organizatorice sau ale structurii funcționale a entității patrimoniale.

Clasificarea locurilor de consum (cheltuială)

I. **Din punct de vedere al legăturii cu structura tehnică, tehnologică, de servire, organizatorică sau funcțională a entități patrimoniale,** avem următoarele categorii:

1) *locuri de consum (cheltuială) reale (operaționale)* sunt acelea care au un corespondent în structura tehnică, tehnologică, de servire, organizatorică sau funcțională a entității patrimoniale. Aceste subunități pot fi:

– secții, ateliere în cazul unităților industriale;

– şantiere, loturi, grupuri de şantiere în activitatea de construcții;

– produse, grupe de produse (mărfuri) în comerț.

2) *locuri de consum (cheltuială) funcționale (structurale)* sunt acelea care nu au corespondent direct în nici una din structurile interne ale unei entități patrimoniale. Ele sunt rodul „ficțiunii" din fluxurile de documente sau ale proiectului de sistem informațional decizional.

Deosebiri între cele două categorii de locuri de consum (cheltuială)

a) În cadrul locurilor de consum reale, costurile ocazionate în cadrul lor se identifică pe produse, lucrări, servicii realizate. Din contră, la locurile de consum funcționale, costurile indirecte nu se identifică față de locurile de consum.

b) capacitatea de analiză fizică (în unități naturale) este mai mare la locurile reale decât la cele funcționale. În cazul primelor, volumul de activitate se poate exprima şi în unități naturale, în timp ce la celelalte se exprimă de regulă valoric.

Observație. Un loc de consum (cheltuială) funcțional (structural) poate fi eficient numai dacă nu rezultă din divizarea artificială a unei unități tehnice sau tehnologice. De regulă, locurile de consum funcționale (structurale) cumulează mai

multe locuri de consum reale, după criterii stricte ale sistemului informațional şi de prelucrare a datelor.

II. **Din punct de vedere al particularităților şi conținutului activității economice la care se referă,** locurile de consum pot avea o configurație specifică.

În domeniul producției, ele pot coincide cu locuri de producție, sortimente, locuri de depozitare, centre teritoriale. În comerț, poate fi separație spațială (teritorială) sau pe tip de produs (marfă).

Etapele calculațiilor costurilor în metoda pe locuri de consum

În literatura de specialitate, s-au conturat următoarele etape de calculație a costurilor pe baza metodei pe locuri de consum:

I. *Raționalizarea fluxului informațional* conform locurilor de consum stabilite

II. *Elaborarea bugetelor de costuri la nivelul locurilor de consum* (cheltuială) conform celor precizate la capitolul 6 din *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*.

III. *Centralizarea consumurilor în expresie valorică* pe locuri de consum este etapa fundamentală a acestei metode. Înregistrarea se face la fiecare loc de consum (cheltuieli), pe feluri, pe baza nomenclatorului bugetar valabil în entitatea patrimonială respectivă. Practic are loc o colectare, în primul rând, a costurilor directe şi apoi a celor indirecte, individualizate la nivelul locului de consum.

IV. *Decontarea activității pe locuri de consum*, pe baza cunoaşterii costurilor pe feluri de articole de calculație şi locuri de consum, totale şi unitare. Modalitățile de decontare pot fi esențial diferite între locurile de consum reale şi cele funcționale. De asemenea, se aplică un tratament separat locurilor de consum aferente activităților auxiliare eterogene sau celor de natură logistică, mai ales în comerț şi servicii.

V. *Controlul modului de administrare şi conducere a firmei, prin intermediul costurilor*, la nivelul locurilor de consum. Se compară costurile efective cu cele din buget, în paralel cu analiza gradului de îndeplinire a sarcinilor specifice proprii.

Secțiunea 2.6.

METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR *DIRECT COSTING*

Metoda *direct-costing* (a costurilor variabile) face parte din categoria metodelor de calculație a costurilor de tip parțial. Este caracterizată prin aceea că limitează conținutul costului (producției) numai la cheltuielile care depind direct de volumul producției şi desfacerii, motiv pentru care în literatura de specialitate este considerată drept o metodă limitativă. Acest fapt asigură determinarea operativă a costului (producției). Deşi costul (de producție) nu este complet, conduce la stabilirea unor indicatori cu putere sporită de informare, necesari fundamentării deciziilor conducerii eficiente a activității economice a întreprinderilor.

Esența acestei metode constă în „separarea netă a cheltuielilor de producție şi de desfacere în raport cu caracterul lor față de variația volumului fizic al producției

şi desfacerii, în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe, şi luarea în considerare la calculul costului unitar pe produs numai a cheltuielilor variabile; cheltuielile fixe se scad pe total din rezultatul financiar brut al întreprinderii" [5]. Definiția este specifică întreprinderilor productive.

Calcularea costului unitar al producției numai din cheltuielile variabile a determinat literatura de specialitate să menționeze metoda *direct-costing* şi sub denumirea de metoda costurilor variabile. De asemenea, este cunoscută sub numele de metoda costurilor marginale.

În concepția metodei, cheltuielile variabile se identifică şi se colectează direct pe purtători. Se consideră că numai ele cresc sau descresc în raport cu mărirea sau micşorarea volumului producției şi desfacerii. Ca atare, cheltuielile variabile apar, de regulă, numai în cazul desfăşurării unei activități de producție, prestări servicii/ sau desfacere.

Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli de structură sau cheltuieli ale perioadei şi se efectuează indiferent de volumul de activitate. Cheltuielile fixe privesc în ansamblu capacitatea întreprinderii de a produce şi de a vinde, fiind relativ constante într-o perioadă de timp. Din acest motiv, ele se programează şi se urmăresc global sau în raport cu un număr redus de locuri de costuri sau centre de responsabilitate şi nu se includ în costul fiecărui produs, ci se deduc direct din rezultatele financiare brute. În aceste condiții, nici stocurile de producție în curs de execuție şi nici produsele finite existente la sfârşitul perioadei de gestiune nu sunt afectate de cheltuielile fixe, fiind evaluate numai la nivelul cheltuielilor variabile.

Deoarece în metoda *direct-costing* contribuția brută la profit are o putere informativă limitată, metodei *direct-costing* i-au fost aduse o serie de îmbunătățiri. (**Metoda direct-costing evoluat**) care au vizat, în principal, următoarele direcții [6]:

– calculul contribuției brute la profit în trepte, în funcție de nivelurile organizatorice;

– introducerea standardelor şi a bugetelor de cheltuieli în calculația *direct-costing*.

Astfel, contribuția brută la profit calculată global pe întreprindere se defalcă în trepte, în funcție de posibilitățile de decontare a cheltuielilor fixe, fără a se introduce însă repartizarea pe bază de coeficienți a cheltuielilor respective. În această situație, cheltuielile fixe nerepartizabile devin tot mai puține şi se referă la cele generale de administrație, respectiv de conducere şi administrare a întregii activități. Cu alte cuvinte, cheltuielile fixe de producție şi desfacere se repartizează pe purtători şi se exclud treptat din profit, astfel că puterea informativă a contribuției brute la profit creşte.

[5] Călin Oprea, Gheorghe Cârstea, *Contabilitate de gestiune şi calculația costurilor,* Editura Atlas Press 2003, Bucureşti.

[6] *Idem*.

Esența metodei direct-costing este ilustrată în tabelul 2.6.1.:

Tabelul 2.6.1

CHELTUIELI (pe articole de calculație)	**COSTURI** (după gradul de încorporare a cheltuielilor)
VARIABILE	
1. Materii prime, materiale consumabile şi materiale auxiliare directe	**COSTURI VARIABILE** (proporționale cu producția fabricată şi vândută)
2. Salarii directe	
3. Contribuții privind asigurările şi protecția socială aferentă salariilor directe	
4. Energia, combustibilul şi materialele folosite în scopuri tehnologice	
5. Alte cheltuieli variabile	
FIXE	
6. Cheltuieli constante ale secției (de tip CGS ş.a.)	**REZULTAT**
7. Cheltuieli generale de administrație (de tip CGA ş.a.)	
8. Cheltuieli constante de desfacere (dacă există)	

Tipurile de cheltuieli sau costuri parțiale (***C***) menționate mai sus au un comportament diferit în funcție de volumul producției (***Q***). Caracterizarea tipurilor de costuri se poate evidenția printr-o relație matematică şi prin reprezentare grafică a evoluției lor, respectiv printr-o funcție: $C = f(Q)$.

Costurile fixe sau constante reprezintă o funcție constantă ***C*** în raport cu variabila ***Q***, respectiv o funcție de tipul $C = k$ (constant). Exemple de astfel de costuri sunt: salariile personalului auxiliar, tehnic şi de conducere, amortizările, iluminatul general, consumul parazitar de energie şi apă, serviciile telefonice, fax, abonamentele la publicații, activitățile de service, primele de asigurare, chiriile plătite, taxele de salubrizare sau verificare AMC, impozitele pe clădiri, mijloace de transport sau terenuri, în general consumuri care nu se individualizează direct în componența produsului etc. Variația în timp a acestei funcții prezintă însă salturile aferente modificărilor capacităților de producție.

În schimb, **costurile variabile** pot prezenta diferite variații cu producția. Între acestea ***costul proporțional*** (sau liniar), după cum sugerează şi denumirea, este acel cost care realizează rapoarte (proporții) constante între costuri şi producție.

Acest raport constant între costul producției şi producția fabricată se numeşte **cost variabil unitar** dacă producția este discretă şi exprimată în unități fizice (bucăți) sau **cost variabil mediu** dacă producția este omogenă (exprimată în unități tehnice **kg**, **t**, **l**, $\mathbf{m^3}$, $\mathbf{m^2}$).

Costul unitar al unei astfel de variații este, după cum am văzut, constant. Cu alte cuvinte, este reprezentat printr-o dreaptă paralelă cu axa producției. Este tipul cel mai uzual de variație a costurilor. Exemple de astfel de costuri: consumul de materii prime şi materiale directe pe produs, salariile muncitorilor productivi, energia ş.a.

Împărțirea costurilor în **variabile** (operaționale) şi **fixe** (de structură, ale perioadei) conduce la următorul model matematic simplu dar sugestiv:

(2.6.1) $D = C_A = Q \times P_V$ (Desfacerea, cifra de afaceri sau veniturile din vânzări, reprezintă produsul dintre cantitatea fabricată şi vândută şi preţul de vânzare)

(2.6.2) $C_T = C_V + C_F$ (Costurile - cheltuielile totale sunt egale cu suma costurilor variabile şi a celor fixe)

(2.6.3) $C_V = Q \times C_{VU}$ (*Costul variabil* este egal cu produsul dintre cantitatea de produse fabricată şi vândută şi *costul variabil unitar* - pe unitate fizică de produs, bucată, lot)

(2.6.4) $P_R = C_A - C_T$ (profitul reprezintă diferenţa între veniturile din vânzări sau cifra de afaceri şi costurile efectuate). Înlocuind, în această relaţie, C_A din relaţia (2.6.1) şi C_T din relaţia (2.6.2) se obţine cantitatea fabricată (2.6.5) care realizează profitul dat: $P_R = Q \times P_V - Q \times C_{VU} - C_F \Rightarrow P_R = R (P_V - C_{VU}) - C_F$, din care

$$(2.6.5) \qquad Q = \frac{C_F + P_R}{P_V - C_{VU}}$$

$$(2.6.6) \qquad Q = \frac{C_F + P_R}{C_{BU}}, \text{ în care } C_{BU} = P_V - C_{VU}$$

$$(2.6.7) \qquad C_F + P_R = Q \times C_{BU} = C_B$$

Cantitatea ($P_V - C_{VU}$) se numeşte contribuţie (marjă) brută unitară C_{BU} şi are caracter de rezultat unitar, considerând drept cheltuieli pe produs numai cele variabile (după cum se observă conţine însă şi părţi din costurile fixe).

Dacă în relaţia (2.6.5) facem ca profitul să fie nul ($P_R = 0$), se obţine cantitatea minim fabricată şi vândută Q_E care acoperă costurile (2.6.7), cu alte cuvinte: *cantitatea de produse care trebuie fabricată şi vândută astfel încât firma (întreprinderea) să-şi acopere toate cheltuielile fără a obţine profit, se numeşte* ***punct de echilibru***, ***prag de rentabilitate***, ***punct critic*** *sau* ***punct mort (Break - Even Point)***.

$$(2.6.8) \qquad Q_E = \frac{C_F}{C_{BU}}$$

Deoarece contribuţia brută (totală) este contribuţia brută unitară multiplicată cu cantitatea fabricată $C_B = Q \times C_{BU}$, înlocuind în (2.6.8) se obţine o relaţie (2.6.9) care leagă cantitatea fabricată (peste punctul de echilibru) de cantitatea fabricată la punctul de echilibru.

$$(2.6.9) \qquad Q = Q_E \times \frac{C_B}{C_F} \quad \text{sau} \quad Q_E = Q \times \frac{C_F}{C_B}$$

Problema poate fi ilustrată şi grafic într-un sistem de coordonate (fig. 2.6.1) costuri (C - axa y) cantităţi (Q - axa x). Se ţine cont că desfacerile ($D = P_V$ x Q) reprezintă o dreaptă care trece prin origine ($y = mx$) iar costurile ($C_T = C_V + C_F = C_{vu}$ x Q + C_F) reprezintă o dreaptă a cărei ordonată la origine n ($y = mx + n$) o reprezintă costurile fixe (C_F).

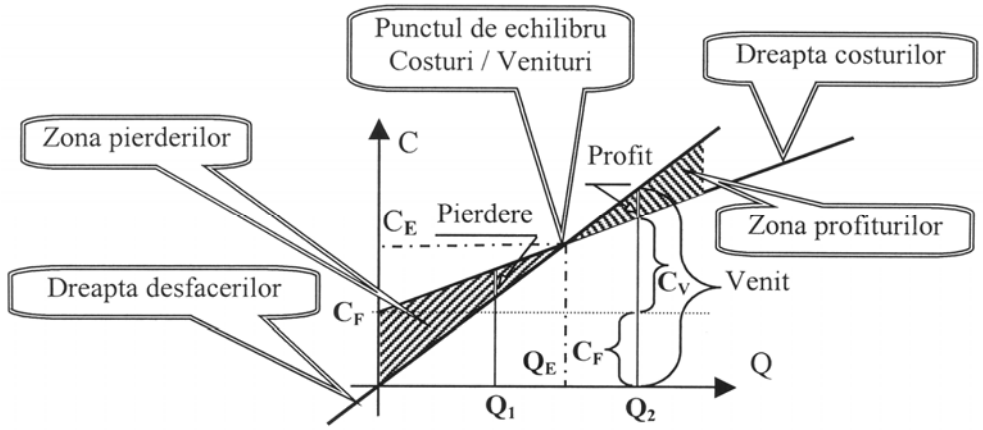


Fig. 2.6.1. Interpretarea geometrică a metodei *Direct-costing*

Conform acestei metode, calculația se face numai pe baza costurilor variabile, fapt pentru care metoda nu este compatibilă cu înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea financiară.

Literatura de specialitate s-a preocupat de extinderea metodei „Direct costing" în cazul diversificării producției pe loturi de produse. În această situație, costul fix nu mai poate fi împărțit pe fiecare lot în parte, costurile fixe aparținând întregii producții.

Astfel, dacă avem în vedere trei loturi de produse X, Y, Z şi costurile lor fixe acoperite parțial, C_{FX}, C_{FY}, C_{FZ}, în baza relației (9), se pot scrie relațiile:

$$C_{FX} = \frac{Q_{EX} \times C_{BX}}{Q_X} = Q_{EX} \times C_{BUX} \qquad (2.6.9^1)$$

$$C_{FY} = \frac{Q_{EY} \times C_{BY}}{Q_Y} = Q_{EY} \times C_{BUY} \qquad (2.6.9^2)$$

$$C_{FZ} = \frac{Q_{EZ} \times C_{BZ}}{Q_Z} = Q_{EZ} \times C_{BUZ} \qquad (2.6.9^3)$$

$$Q_{EX} + Q_{EY} + Q_{EZ} = Q_E \qquad (2.6.9^4)$$

$$C_{FX} + C_{FY} + C_{FZ} = C_F \qquad (2.6.9^5)$$

Aceste relații formează un sistem de 5 ecuații cu 6 necunoscute, care nu prezintă o soluție unică.

Într-adevăr, dacă trasăm în figura 2.6.2. situația celor trei loturi de produse, constatăm că punctele de echilibru se află la intersecția dreptelor cifrelor de afaceri, (determinate datorită faptului că trec prin origine şi au pantele date de prețurile de vânzare unitare - P_{VUJ}), cu dreptele costurilor. Dreptele costurilor sunt însă incomplet determinate pentru că, deşi au pantele date de costurile variabile unitare (C_{VUJ}), ordonatele lor la origine sunt glisante (necunoscute) datorită dispersiei costurilor fixe acoperite parțial (C_{FJ}).

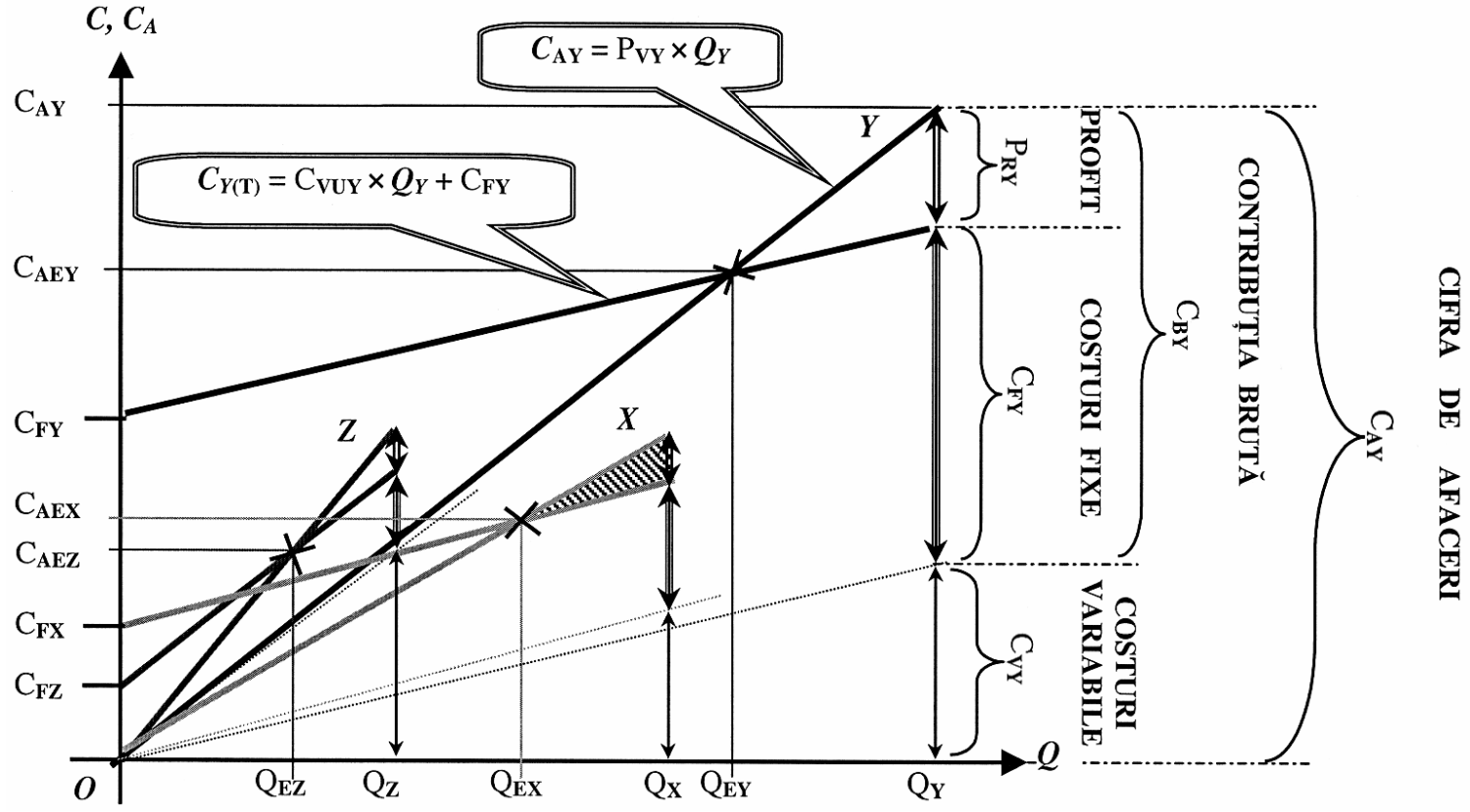


Fig. 2.6.2. Reprezentarea grafică a costurilor în cazul fabricației a trei laturi de produse

Problema se rezolvă simplu, dacă extindem structura punctului de echilibru (2.6.9), la nivelul punctelor de echilibru de lot (relaţiile 2.6.10, 2.6.11, 2.6.12):

$$Q_{EX} = Q_X \times \frac{C_F}{C_B} \qquad (2.6.10)$$

$$Q_{EY} = Q_Y \times \frac{C_F}{C_B} \qquad (2.6.11)$$

$$Q_{EZ} = Q_Z \times \frac{C_F}{C_B} \qquad (2.6.12)$$

Aceste relaţii introduse în sistemul de ecuaţii anterior relevă faptul că structura costurilor fixe acoperite parţial respectă structura contribuţiilor loturilor respective.

$$C_{FX} = Q_{EX} \times C_{BUX} = Q_X \times \frac{C_F}{C_B} \times C_{BUX} = C_F \times \frac{C_{BX}}{C_B} \qquad (2.6.13)$$

Observaţie

În literatura de specialitate se procedează mai complex, calculând un punct de echilibru global, prin raportarea costurilor fixe la contribuţia unitară medie ponderată:

$$Q_E = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}} = \frac{C_F}{\overline{C_{BU}}} \qquad \text{unde} \quad \overline{C_{BU}} = \frac{\sum C_{BUJ} \times q_J}{\sum q_J} \qquad (2.6.14)$$

În acest caz, punctele de echilibru ale fiecărui lot, se obţin prin extrapolarea punctului de echilibru global la structura producţiei, calculând coeficienţii de structură ai fabricaţiei:

$$Q_{EX} = G_X \times Q_E, \text{ în care } G_X = \frac{q_X}{\sum q_J}; \qquad (2.6.15)$$

$$Q_{EY} = G_Y \times Q_E, \text{ în care } G_Y = \frac{q_Y}{\sum q_J}; \qquad (2.6.16)$$

$$Q_{EZ} = G_Z \times Q_E, \text{ în care } G_Z = \frac{q_Z}{\sum q_J}; \qquad (2.6.17)$$

Notă: înlocuind G_J - urile şi Q_E în Q_{EJ} se obţin după simplificare chiar relaţiile anterioare (2.6.10), (2.6.11), (2.6.12); J = X, Y, Z.

INDICATORI DERIVAŢI DIN METODA *DIRECT COSTING*
FACTORII DE ACOPERIRE

Cifra de afaceri poate fi scrisă:

$$C_A = C_V + C_F + P_R; \qquad (2.6.18)$$

$$C_A = C_V + C_B \quad \text{unde} \qquad (2.6.19)$$

$$C_B = C_F + P_R \quad \text{sau} \qquad (2.6.20)$$

$$C_B = C_A - C_V \qquad (2.6.21)$$

şi ca atare se pot defini factori de acoperire pentru fiecare dintre componentele cifrei de afaceri. Împărțind relațiile (2.6.18) şi (2.6.19) cu C_A se obține:

$$(2.6.22)\ \ 1 = \frac{C_V}{C_A} + \frac{C_F}{C_A} + \frac{P_R}{C_A};\quad (2.6.23)\ \ 1 = \frac{C_V}{C_A} + \frac{C_B}{C_A};$$

În aceste relații notăm:

$$F_P = \frac{C_V}{C_A};\ F_{AF} = \frac{C_F}{C_A};\ F_{AP} = \frac{P_R}{C_A};\ F_A = \frac{C_B}{C_A}$$

Relațiile (2.6.22) şi (2.6.23) definesc factorii de acoperire ai costurilor variabile (F_P - factor de proporționalitate), ai costurilor fixe (F_{AF}), ai profitului (F_{AP}) şi ai contribuției brute (F_A).

Factorul de acoperire propriu zis (F_A) reprezintă raportul dintre contribuția brută (totală) a unui produs şi cifra de afaceri a produsului. Este un indicator care exprimă sub formă de coeficient participarea fiecărui produs (lot) la acoperirea costurilor fixe şi la obținerea profitului, astfel:

$$F_{AJ} = \frac{C_{BJ}}{C_{AJ}} = \frac{Q \times C_{BUJ}}{Q \times P_{VJ}} = \frac{C_{BUJ}}{P_{VJ}} = \frac{P_{VJ} - C_{VUJ}}{P_{VJ}} \qquad (2.6.24)$$

$$F_{AJ} = \left(1 - \frac{C_{VUJ}}{P_{VJ}}\right) \qquad (2.6.25)$$

$$F_{AJ} = \frac{C_{BJ}}{C_{AJ}} = \frac{P_{RJ} + C_{FJ}}{C_{AJ}} \qquad (2.6.26)$$

$$F_{AJ} = \frac{C_{BUJ}}{P_{VJ}} \qquad (2.6.27)$$

$$F_{AJ} = \frac{C_{AJ} - C_{VJ}}{C_{AJ}} \text{ (pentru că } C_{BUJ} = C_{AJ} - C_{VJ}) \qquad (2.6.27)$$

Factorul de acoperire se exprimă şi prin elementele punctului de echilibru plecând de la relația (2.6.8), scrisă ca proporționalitate a cantităților fabricate şi a cifrelor de afaceri:

$$\frac{Q_E}{Q} = \frac{P_V \times Q_E}{P_V \times Q} = \frac{C_{AE}}{C_A} = \frac{C_F}{C_B} \qquad (2.6.28)$$

Din ultima egalitate (24) se deduce că factorul de acoperire este egal cu raportul dintre costurile fixe la echilibru (de fapt aceleaşi în orice punct) şi cifra de afaceri în punctul de echilibru (numită cifră de afaceri critică), C_{AE}.

$$F_A = \frac{C_B}{C_A} = \frac{C_{F(E)}}{C_{AE}} = \frac{C_{AE} - C_{VE}}{C_{AE}} = 1 - \frac{C_{VE}}{C_{AE}} \qquad (2.6.29)$$

COEFICIENTUL DE SIGURANȚĂ DINAMIC

Coeficientul de siguranță dinamic este un indicator care ilustrează procentual cu cât poate scădea cifra de afaceri (vânzările, desfacerea), astfel ca producția să nu

scadă sub pragul de rentabilitate (echilibru). Poate fi exprimat prin oricare dintre următoarele formule echivalente:

$$K_S = \frac{C_A - C_{AE}}{C_A} = 1 - \frac{C_{AE}}{C_A} = 1 - \frac{Q_E}{Q} = \tag{2.6.30}$$

$$= 1 - \frac{C_F}{C_B} = \frac{C_B - C_F}{C_B} = \frac{P_R}{C_B} = 1 - \frac{C_F}{C_F + P_R} = 1 - F_P$$

INTERVALUL DE SIGURANȚĂ

Intervalul de siguranță reprezintă coeficientul de siguranță dinamic, în valoare absolută. Formula de calcul este:

$$I_S = C_A - C_{AE} \tag{2.6.31}$$

Studiul de caz priveşte o societate comercială cu profil industrial care fabrică trei sortimente de produse X, Y, Z pentru care cheltuielile colectate pe o perioadă de gestiune (lună) sunt prezentate în tabelul 2.6.2:

Tabelul 2.6.2

Cheltuieli efectuate pentru realizarea produselor

CHELTUIELI (pe articole de calculație)	**X**	**Y**	**Z**
VARIABILE (din care)	**53 mil.**	**69 mil.**	**48 mil.**
1. Materii prime, materiale consumabile şi materiale auxiliare directe	**25 mil.**	**30 mil.**	**15 mil.**
2. Salarii directe	**10 mil.**	**20 mil.**	**15 mil.**
3. Contribuții privind asigurările şi protecția socială aferentă salariilor directe	**5 mil.**	**10 mil.**	**7 mil.**
4. Energie, combustibil şi alte utilități	**10 mil.**	**7 mil.**	**8 mil.**
5. Alte cheltuieli variabile	**3 mil.**	**2 mil.**	**3 mil.**
FIXE (din care)	**90 mil.**		
6. Cheltuieli constante ale secției (CGS ş.a.)	**80 mil.**		
7. Cheltuieli generale de administrație (CGA)	**8 mil.**		
8. Cheltuieli constante de desfacere	**2 mil.**		

Se cere:

– Să se calculeze costurile de producție.

– Să se adapteze metoda astfel ca să calculeze un cost complet.

– Să se efectueze analiza ***Cost - Vânzări - Profit (C-V-P)***.

În această metodă se observă că profitul se calculează pe total întreprindere, adică pentru întreaga activitate, prin deducerea din contribuția brută la profit a cheltuielilor fixe totale, şi nu pe fiecare produs în parte. Acest lucru este impus de caracterul specific al cheltuielilor fixe, care nu se pot delimita pe fiecare produs, întrucât privesc întreaga activitate. Profitul nu se consideră că se realizează din fiecare unitate de produs fabricată şi livrată, ci din întreaga activitate de producție şi de desfacere dintr-o anumită perioadă.

Pentru fiecare sortiment în parte se calculează numai contribuția brută la profit, pentru a cunoaşte în ce măsură au fost acoperite cheltuielile variabile ocazionate de fabricarea şi desfacerea lui şi ce contribuție aduce în continuare la acoperirea cheltuielilor fixe pentru a obține profit.

Tabelul 2.6.3

Calculul costurilor produselor conform metodei *Direct Costing*

Explicația	Produse fabricate (J = X, Y, Z)			TOTAL
	X	**Y**	**Z**	
Cantitate produsă (Q_J)	20.000 buc.	30.000 buc.	10.000 buc.	Q = 60.000 buc.
Preț de vânzare (P_{VJ})	4.000 lei / buc.	5.000 lei / buc.	6.000 lei / buc.	
Costuri variabile (C_{VJ})	53 mil.	69 mil.	48 mil.	C_V = 170 mil.
Costuri fixe (C_F)	-	-	-	C_F = 90 mil.
Date calculate (informații rezultate)				
Costuri totale colectate ($C_T = C_V + C_F$)	-	-	-	C_T = 260 mil.
Cifra de afaceri ($C_{AJ} = Q_J \times P_{VJ}$)	20.000 × 4.000 = 80 mil.	30.000 × 5.000 = 150 mil.	10.000 × 6.000 = 60 mil.	C_A = 290 mil.
Costul variabil unitară ($C_{VUJ} = C_{VJ} : Q_J$)	53 mil.: 20.000 = 2.650	69 mil.: 30.000 = 2.300	48 mil.: 10.000 = 4.800	
Contribuția brută unitar ($C_{BUJ} = P_{VJ} - C_{VUJ}$)	4.000 - 2.650 = 1.350	5.000 - 2.300 = 2.700	6.000 - 4.800 = 1.200	
Contribuția brută pe lot ($C_{BJ} = C_{BUJ} \times Q_J$)	1.350 × 20.000 = 27 mil.	2.700 × 30.000 = 81 mil.	1.200 × 10.000 = 12 mil.	C_{BT} = 120 mil.
Profit ($C_A - C_T$)				P_R = 30 mil.
Punctul de echilibru ($Q_{EJ} = Q_J \times C_F : C_{BT}$)	20.000 × 90:120 = 15.000 buc.	30.000 × 90:120 = 22.500 buc.	10.000 × 90:120 = 7.500 buc.	sau $Q_{EJ} = G_J \times Q_E$
Cifra de afaceri critică ($C_{AEJ} = Q_{EJ} \times P_{VJ}$)	15.000 × 4.000 = 60 mil.	22.500 × 5.000 = 112,5 mil.	7.500 × 6.000 = 45 mil.	C_{AE} = 217,5 mil.

Explicația	Produse fabricate (J = X, Y, Z)			TOTAL
	X	**Y**	**Z**	
Costuri variabile în PE ($C_{VEJ} = Q_{EJ} \times C_{VUJ}$)	15.000 × 2.650 = 39,75 mil.	22.500 × 2.300 = 51,75 mil.	7.500 × 4.800 = 36 mil.	C_{VE} = 127,5 mil.
Costuri fixe acoperite ($C_{FJ} = C_{AEJ} - C_{VEJ}$)	60 - 39,75 = 20,25 mil.	112,5 - 51,75 = 60,75 mil.	45 - 36 = 9 mil.	sau $C_{FJ} = Q_{EJ} \times C_{BUJ}$
Costuri fixe unitare ($C_{FUJ} = C_{FJ} : Q_J$)	20,25 : 20.000 = 1.012,5	60,75 : 30.000 = 2.025	9 : 10.000 = 900	
Costul unitar complet ($C_{UJ} = C_{FUJ} + C_{VUJ}$)	1.012,5 + 2.650 = **3.662,5**	2.025 + 2.300 **= 4.325**	900 + 4.800 **= 5.700**	
Profitul realizat ($P_{RJ} = C_{AJ} - C_{VJ} - C_{FJ}$)	80 - 53 - 20,25 = 6,75 mil.	150 - 69 - 60,75 = 20,25 mil.	60 - 48 - 9 = 3 mil.	P_R = 30 mil.
Profitul unitar ($P_{RUJ} = P_{RJ} : Q_J$)	6,75 mil.: 20.000 = **337,5** lei / buc.	20,25 mil.: 30.000 = **675** lei / buc.	3 mil. : 10.000 = **300** lei / buc.	sau $P_{RUJ} = C_{BUJ} - C_{FUJ}$
Factorul de acoperire al C_V ($F_{PJ} = C_{VJ} : C_{AJ}$)	53 mil.: 80 mil. (66,25 %)	69 mil.: 150 mil. (46 %)	48 mil.: 60 mil. (80 %)	170 : 290 (58,6 %)
Factorul de acoperire ($F_{AJ} = C_{BUJ} : P_{VJ}$)	1.350 : 4.000 = 0,33 (33,75 %)	**2.700 : 5.000 = 0,54 (54 %)**	1.200 : 6.000 = 0,20 (20 %)	120 : 290 (41,3 %)
Factorul de acoperire al C_F ($F_{AFJ} = C_{FJ} : C_{AJ}$)	20,25 : 80 (mil.) (25,3125 %)	60,75 : 150 (40,5 %)	9 : 60 (15 %)	90 : 290 (31 %)
Factorul de acoperire al P_R ($F_{APJ} = P_{RJ} : C_{AJ}$)	6,75 : 80 (mil.) (8,4375 %)	20,25 : 150 (mil.) (13,5 %)	3 : 60 (mil.) (5 %)	30 : 290 (10,3 %)
Coeficient de siguranță dinamic $K_S = P_{RJ} : C_{BUJ}$	6,75 : 27 (mil.) = 0,25 (25 %)	20,25 : 81 (mil.) = 0,25 (25 %)	3 : 12 (mil.) = 0,25 (25 %)	30 : 120 = 0,25 (25 %)
Intervalul de siguranță ($I_S = C_A - C_{AE}$)	80 - 60 (mil.) = 20 mil.	150 - 112,5 (mil.) = 37,5 mil.	60 - 45 (mil.) = 15 mil.	72,5 mil.

CONCLUZIE: Produsul **Y** acoperă cel mai bine profitul şi costurile fixe, F_{AJ} = **54 %.**

COSTUL TOTAL DETERMINAT PRIN METODA *DIRECT COSTING*

Pentru determinarea ***costurilor unitare*** din modelul $C_{(T)} = C_V + C_F$, cu componentă variabilă proporţională (liniară) costurile totale se raportează la producţia fabricată (Q):

$$(29)\quad \frac{C_T}{Q} = \frac{C_V}{Q} + \frac{C_F}{Q}; \qquad (2.6.32)$$

$$(30)\quad C_{U(T)} = C_{VU} + C_{FU} \qquad (2.6.33)$$

$$(31)\quad C_{FU} = C_F \times \frac{1}{Q} = C_F \times Q^{-1} \qquad (2.6.34)$$

Din expresia (26), rezultă ***costul unitar complet*** (pe unitate fizică de produs) (27), în care C_{VU} este constant (panta dreptei costurilor), iar C_{FU} este costul fix unitar acoperit. Costul unitar are o variaţie descrescătoare regresivă (figura 6.10) datorită componentei exponenţiale, fapt explicabil deoarece o cantitate fixă (C_F) se împarte la o cantitate din ce în ce mai mare de produse fabricate.

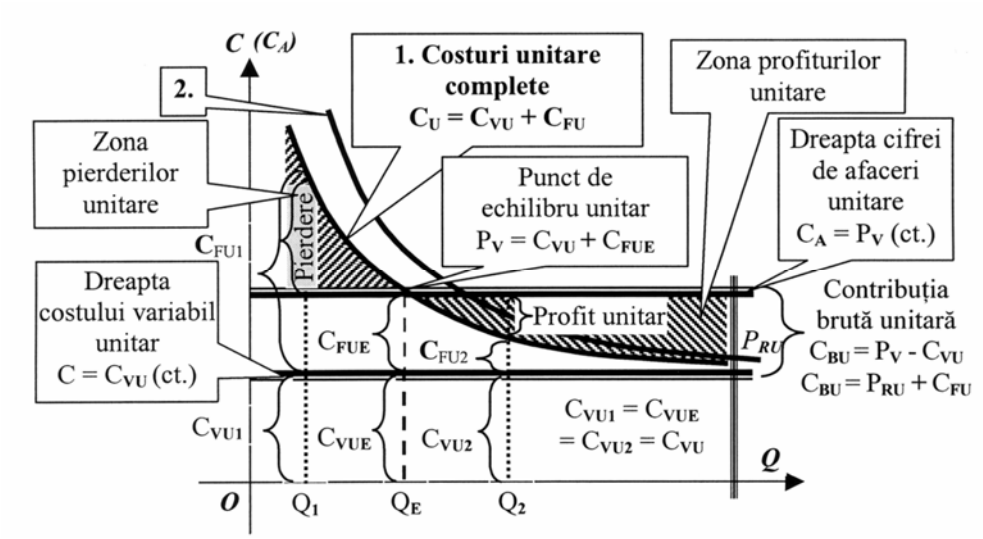


Fig. 2.6.3. Diagrama costului unitar al metodei *Direct Costing*

Diagrama din figura 2.6.3 relevă, de asemenea, informaţii interesante. Spre exemplu, dacă se efectuează cheltuieli suplimentare cu reclama, acestea sunt de categoria costurilor fixe (diagrama de variaţie se deplasează din poziţia 1 în poziţia 2) şi dacă efectul lor duce la creşterea vânzărilor şi a fabricaţiei (Q_R), profitul (unitar) creşte.

Această creştere se datorează limitei către care tinde costul unitar, respectiv către costul variabil unitar, costurile fixe unitare devenind nesemnificative la valori relativ mari ale producţiei fabricate şi vândute.

Informaţii în plus faţă de tabelul 2.6.3, pot fi extrase construind diagrama profitului. Astfel: din formula (2.6.7) se scrie $C_B = P_R + C_F$ sau $P_R = C_B - C_F$. (2.6.35).

Sugestivă este reprezentarea profitului în sistemul de coordonate P_R şi C_A. Din formulă se observă că:

$C_B = F_A \times C_A$ astfel că (2.6.31) devine $\boldsymbol{P_R} = F_A \times \boldsymbol{C_A} - C_F$. (2.6.35).

Similar se poate defini dreapta profitului în sistemul de coordonate P_R şi Q, adică:

$$\boldsymbol{P_R} = C_B - C_F = C_{BU} \times \boldsymbol{Q} - C_F. \quad (2.6.37)$$

Totuşi, relaţia (2.6.36) este mai bogată în informaţii chiar dacă F_A (panta) este un parametru care depinde de C_A. Reprezentarea grafică este ilustrată în figura 2.6.4, ordonata la origine fiind $- C_F$ (negativă), punctul de intersecţie cu abscisa este cifra de afaceri critică C_{AE}, iar segmentul $I_S = C_A - C_{AE}$ reprezintă intervalul de siguranţă. Factorul de acoperire F_A (panta) poate lua teoretic (la limită) valori între 0 şi 1 (100 %).

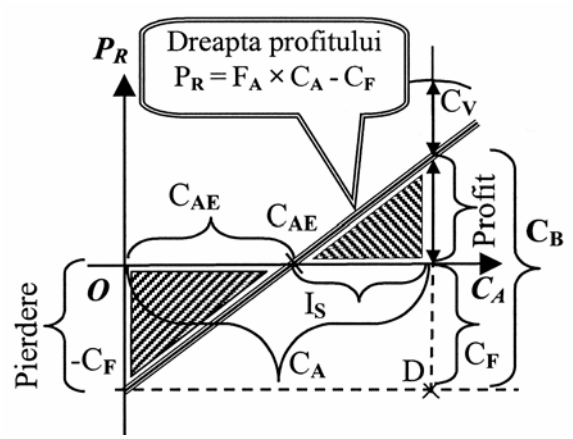


Fig. 2.6.4. Diagrama profitului conform metodei *Direct Costing*

Dacă $F_A = 0$ conform formulei, $P_R = - C_F$ respectiv o pierdere datorată şi egală cu costurile fixe, reprezentată de o dreaptă (negativă) paralelă cu abscisa.

Dacă $F_A = 1$ (tg. de $45^O = 1$) atunci unghiul dreptei profitului cu abscisa poate fi cel mult 45^O şi conform relaţiei (29) $P_R = C_A - C_F$ dar şi $C_B = C_A$ adică $P_R + C_F = P_R + C_F + C_V$ relaţie posibilă dacă $C_V = 0$, deci la limita superioară cifra de afaceri critică devine costul fix.

Limita superioară se mai observă grafic dacă se trasează cercul cu rază C_A şi centrul în D, sau se observă triunghiurile isoscel dreptunghice $- C_F$, D, C_V sau $- C_F$, O, C_{AE}.

Din figura 2.6.5, rezultă că, dacă se consideră dreapta profitului articulată în punctul $- C_F$, (efect de pârghie) la aceeaşi cifră de afaceri C_A, micşorând costurile variabile (costul variabil unitar), adică rotind dreapta în sens invers orar, profitul creşte, punctul de echilibru se deplasează (rostogoleşte) spre stânga, mărind intervalul de siguranţă, respectiv marja de siguranţă a unităţii. În sens invers, creşterea C_V (rotaţia orară) duce la micşorarea profitului astfel că la $P_R = 0$ punctul de analiză

devine punct critic, în continuare unitatea înregistrând pierderi (**C_{AE}** se deplasează spre dreapta).

Considerând dreapta articulată în punctul **P_R,** efectul de pârghie al costurilor fixe (micşorarea acestora) conduce la deplasarea punctului de echilibru către origine, mărind intervalul de siguranță, iar la limită (C_F = 0) profitul poate fi realizat de la primele produse obținute şi vândute.

În sens invers, costurile fixe nu pot depăşi costul total (C_F + C_V), iar efectul de slăbire a pârghiei, micşorează intervalul şi coeficientul dinamic (marja) de siguranță (I_S = P_R).

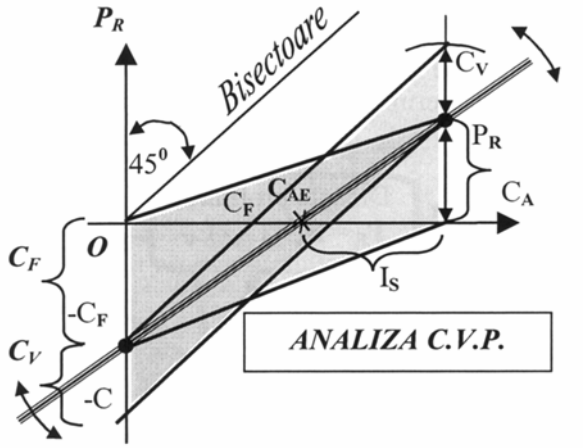


Fig. 2.6.5. Efectul de pârghie al componentelor costurilor conform metodei *Direct Costing*

LIMITELE METODEI *DIRECT COSTING* (*analizei Cost - Vânzări - Profit*)

Metoda *direct costing* operează cu câteva ipoteze simplificatoare, de altfel destul de apropiate de realitate:

• consideră costul fix constant indiferent la modificările de structură (capacitate), fapt posibil în anumite perioade de timp;

• foloseşte costul variabil unitar constant indiferent de modificările de tehnologie;

• ia în calcul preţul de vânzare unitar constant indiferent de elasticitatea cererii;

• ține cont că producția fabricată este integral vândută independent de stoc.

Analiza este aplicabilă numai la unitățile specializate în fabricarea unui singur fel de produse, datorită costurilor fixe pe care le consideră aferente întregii producții şi nu le repartizează.

Introducându-se însă noțiunea de cost fix acoperit parțial de către fiecare lot, au fost repartizate costurile fixe asupra loturilor de produse proporțional cu structura contribuțiilor brute pentru a obține ceea ce se consideră un cost complet, păstrând însă conținutul de informații.

Secţiunea 2.7.

METODA COSTURILOR DIRECTE

Esenţa metodei

Metoda constă în împărţirea costurilor de producţie după modul de identificare a lor în momentul efectuării pe produs, lucrare, serviciu în două grupe: directe şi indirecte.

Costul unitar se ia în calcul numai la costurile directe.

Costurile indirecte se deduc pe total din rezultatul financiar brut al entităţii patrimoniale.

Scopul metodei este determinarea rentabilităţii totale, nu determinarea costului pe fiecare produs. Relaţia de calcul este:

$$CNP = D - CD$$

unde: CNP = contribuţia netă la profit.

D = desfaceri.

CD = costuri directe.

Particularităţile metodei costurilor directe faţă de metoda costurilor variabile

1. Conţinutul indicatorilor este diferit (se ţine cont de costurile directe care diferă de costurile variabile).

2. Se evită greutăţile separării costurilor în fixe şi variabile. Delimitarea costurilor în directe şi indirecte este uşoară, cu ocazia calculării lor, fără operaţii suplimentare.

3. Capacitatea de previzionare şi simulare a rezultatelor este mai mică decât cea din metoda costurilor variabile (costurile variabile au o capacitate previzionară şi simulatorie mai mare).

4. Puterea de informare a rezultatelor din metoda costurilor directe este mai mică decât cea din metoda costurilor variabile.

Asemănări ale metodei costurilor directe cu metoda *direct-costing*

Din analiza comparativă a celor două metode, rezultă următoarele puncte comune:

1. Se folosesc aceiaşi indicatori (cu particularităţile respective).

2. Se aplică aceeaşi metodologie de calcul.

3. Înlătură lucrările complicate de repartizare a costurilor indirecte sau fixe, specifice metodelor de tip absorbant.

Secţiunea 2.8.

METODA *STANDARD-COST* (SISTEMUL COSTURILOR ANTECALCULATE)

2.8.1. *Delimitări conceptuale*

Standardul, în accepţiunea metodei standard-cost, este un cost direct de producţie, prestabilit pe baze tehnice şi ştiinţifice, în funcţie de condiţiile specifice ale unui proces de producţie concret.

Standardul este o mărime fizică sau valorică cu caracter de etalon stabilit în mod ştiinţific, pe baza unor metode moderne de urmărire, înregistrare şi analiză a comportamentului fenomenelor economice care se desfăşoară în entitatea patrimonială.

Bugetul de costuri pentru metoda standard-cost reprezintă costul indirect de producţie, prestabilit în cazul unei entităţi patrimoniale concrete şi a unui proces tehnologic şi de producţie dat.

2.8.2. ***Clasificarea standardelor***

În literatura de specialitate, s-au identificat mai multe clasificări ale standardelor dintre care cele mai importante sunt prezentate în continuare:

A. **Din punct de vedere al unităţii de măsură**, avem:

1. *Standarde fizice* (naturale), care au următoarele caracteristici:

a) se exprimă prin

– unităţi de măsură specifice materiale (greutate, suprafaţă, volum);

– unităţi de timp specifice muncii;

b) se elaborează de compartimente tehnice, pe baza documentaţiei tehnice;

c) au o valabilitate mai lungă decât alte standarde (de regulă, 2, 3 ani);

d) sunt valabile atât timp cât:

– procesul tehnologic nu suferă schimbări;

– parametrii activelor fixe nu au variaţii peste anumite cote;

– experienţa şi calificarea forţei de muncă care participă la procesul de producţie nu are modificări semnificative;

– calitatea materiilor prime, materialelor, combustibilului, semifabricatelor, energiei, altor consumabile, rămâne aproximativ aceeaşi;

– structura sortimentală a producţiei nu se modifică radical;

e) sunt folosite la definirea produsului care se fabrică în contextul tehnico-economic şi tehnologic concret.

Există două categorii din acest tip de standarde:

– de materiale

– de timp.

2. *Standarde valorice*, care, în general, exprimă valoric standardele fizice.

Caracteristici:

a) se calculează de personalul economic pe baza standardelor fizice (naturale) şi a preţurilor unitare;

b) se stabilesc de economişti, manageri şi alţi specialişti pentru diferite elemente patrimoniale ale entităţii, cum ar fi:

– debitori neîncasaţi – sold mediu;

– creditori;

– eficienţa (rentabilitatea) proceselor;

– viteza de rotaţie a mijloacelor circulante;

– costul cu amortizarea;

c) anumite costuri sunt acceptate în domeniul afacerilor pe plan internaţional:

– cheltuieli cu reclama şi promovarea (procent din cifra de afaceri);

– cheltuieli de protocol, donaţii şi subvenţii – în funcţie de tipul afacerii şi ţară;

– cheltuieli pentru igienă, curățenie, sediu, condiții de muncă ale salariaților – în funcție de tipul de activitate;

d) diferitele componente ale standardelor sau bugetelor sunt acceptate, de asemenea, drept standarde valorice – salariile personalului din conducerea entității (președintele Consiliului de administrație, director executiv, director financiar, comercial, de marketing) în funcție de dimensiunea activității patrimoniale şi de complexitate.

Ponderea pierderilor din debitori sau clienți insolvabili este de obicei evaluabilă la sub 1% din cifra de afaceri.

B. **Din punct de vedere al raportării la condiții concrete tehnico-economice ale entității patrimoniale**, avem:

1. *Standarde curente* – sunt în legătură cu condițiile existente şi particularitățile procesului tehnico-economic actual al entității patrimoniale. Rezultă că schimbarea conținutului procesului tehnico-economic cere modificarea standardelor.

2. *Standarde ideale* – se bazează pe condiții ideale ale procesului tehnico-economic al entității patrimoniale. De obicei reprezintă scopuri de atins. Țin cont de funcționarea în parametrii optimi a unei entități.

Calcularea costurilor standard se bazează pe:

a) standarde pentru materiale
b) standarde pentru manoperă
c) bugetul cheltuielilor de regie.

Standardele materiale în metoda *standard-cost* cuprind:

a) standarde cantitative ale consumurilor specifice
b) prețurile unitare de aprovizionare standard.

a) *Standardele cantitative ale consumurilor specifice* se elaborează:

– de personalul tehnico-economic în faza proiectării constructive sau proiectării tehnologice;

– la fiecare schimbare a tehnologiei, condițiilor tehnico-economice, inclusiv materiale şi a personalului folosit.

b) *Prețul unitar de aprovizionare standard* se stabileşte:

– pe baza prețurilor din perioada anterioară (vezi metodele din statistică);

– prin identificarea tendințelor exprimate (vezi metode din prognoză).

Documentul rezultat este lista de prețuri.

Standardele pentru manoperă în metoda *standard-cost*

Componentele standardelor pentru manoperă:

a) standarde de timp sunt stabilite de compartimentul normare (organizarea producției şi a muncii) prin tehnici specifice: cronometrare, măsurare, calcul tehnico-economic. Pentru fiecare operație se întocmesc documente speciale de înregistrare a rezultatelor metodei de normare la date diferite.

b) tarifele de salarizare standard sunt stabilite în funcție de

– indicatoare tarifare de calificare sau categoria medie a personalului operativ;

– salariul mediu sau orice alt salariu de încadrare;

– salariul minim pe economie (stabilit prin hotărâre guvernamentală);

– salariul minim şi salariul mediu din entitatea patrimonială, conform Contractului Colectiv de Muncă.

Mecanismul de stabilire a costurilor cu manopera în metoda *standard-cost* în condiţiile economiei din România

În România, costul cu manopera în metoda *standard-cost* trebuie să fie separat pe componente, în funcţie de sistemul de salarizare utilizat. În principal, avem următoarele elemente de bază ale costurilor cu manopera:

a) costul pentru timp lucrat aferent volumului de activitate;

b) costul pentru timp nelucrat.

Costul cu manopera pentru timp lucrat se compune la rândul lui din:

1. salariile brute;
2. protecţia socială;
3. costul cu asigurările de bătrâneţe (pensii) şi alte asigurări sociale;
4. asigurările de sănătate;
5. alte impozite şi taxe calculate asupra fondului de salarii sau mâinii de lucru;
6. alte drepturi salariale.

Modul de calcul depinde de forma de salarizare utilizată

Salarizarea în acord individual presupune plata personalului operativ în funcţie de cantitatea fizică realizată, norma de timp a fiecărei unităţi fizice şi categoria de încadrare a lucrărilor respective. Compartimentul „Normarea producţiei şi a muncii" elaborează norme de timp de muncă pentru toate categoriile de operaţii din lanţul tehnologic. **Elaborarea standardelor de manoperă** se bazează pe relaţiile dintre volumul de timp de muncă necesar realizării producţiei standard, categoria medie de încadrare a lucrărilor şi salariul tarifar pe unitatea de timp la categoria medie a lucrărilor. Se parcurg următoarele **etape**:

1. *Calculul timpului standard necesar fiecărei operaţii din lanţul tehnologic*. De regulă, timpul standard coincide cu timpul normat (conform normelor de timp sau producţie). În cazul în care din aplicarea sistemului de norme nu poate fi realizat volumul de activitate (producţia) standard în condiţii de eficienţă programate, se trece la aplicarea unor coeficienţi de ajustare a normelor, pe baza cărora se obţin timpii standard.

2. *Stabilirea calificării standard necesare fiecărei operaţii* în parte din lanţul tehnologic. Pot fi preluate datele din Indicatoarele Tarifare de Calificare sau alte documente similare elaborate pe baze ştiinţifice şi aduse la zi. Dacă asemenea documente nu mai corespund cu dotarea tehnică sau cu celelalte condiţii ale procesului tehnologic are loc elaborarea unui sistem special standard privind calificarea necesară fiecărei operaţii. Pot fi luate ca bază de analiză fişele de post sau alte anexe ale contractelor individuale sau colective de muncă. De regulă, cu ocazia negocierii anuale a contractului colectiv de muncă sau a angajării de personal se stabilesc operaţiile tehnologice ataşate fiecărei poziţii din statul de funcţiuni.

3. *Identificarea salariilor (tarifelor) orare standard pentru fiecare operație*, pe baza grilei de salarizare valabilă în perioada programată. La fiecare categorie de încadrare corespunde un salariu tarifar de încadrare şi un set de operații din cadrul procesului tehnologic. Sunt stabilite în această etapă toate elementele necesare pentru înscrierea salariilor orare ale fiecărei operații. În cazul în care operațiile programate sunt de scurtă durată, se pot folosi salarii(tarife) pe minut sau secundă.

În România, pentru procesele de muncă cu durată normală (8 ore zilnic), se foloseşte în calcule luna medie de 21.25 zile şi 170 ore, corespunzătoare la 6 zile libere pe economie şi 104 sâmbete şi duminici nelucrătoare.

4. *Calcularea costului standard cu manopera directă* pentru fiecare operație prin înmulțirea timpului standard din etapa 1 cu salariul orar standard din etapa a 3-a.

5. *Stabilirea costului standard total cu manopera directă* prin însumarea costurilor standard cu manopera directă pentru fiecare operație în parte (de la etapa a 4-a).

6. *Aplicarea la manopera totală directă standard a coeficienților de multiplicare aferenți drepturilor salariale în bani ale personalului operativ*. În funcție de natura locului de muncă, se pot acorda unul sau mai multe din următoarele sporuri salariale:

– sporul de vechime în cotă procentuală;

– sporul de noapte (acordat celor care lucrează în schimbul 3 sau între orele 22 seara şi şase dimineața);

– sporul pentru condiții grele, periculoase, nocive sau toxice care se acordă fie în cote procentuale, fie în sumă fixă, proporțional cu perioada lucrată în asemenea condiții;

– sporul de şantier sau pentru lucru în condiții de izolare, acordat de regulă în sumă fixă pe zi de lucru în asemenea condiții;

– indemnizație de conducere pentru şefii de departamente, compartimente, alte subunități organizatorice;

– alte sporuri, adaosuri, indemnizații, prevăzute în contractul colectiv de muncă sau în contractele individuale.

Toate sporurile salariale plătite în cote procentuale la salariul tarifar sau în sume fixe se însumează la nivel anual, prin identificarea persoanelor sau categoriilor de persoane îndreptățite să le primească. Suma obținută urmează să majoreze manopera directă totală standard datorită sporurilor.

În practica relațiilor de muncă apar şi alte drepturi ale personalului angajat, care nu sunt de natura sporurilor. Între asemenea drepturi se află:

– masă (eventual caldă) acordată gratuit;

– tichete de masă;

– sucuri sau apă minerală în perioadele cu temperaturi foarte ridicate;

– bunuri produse sau comercializate de firmă, date personalului gratuit sau cu reduceri preferențiale de preț.

Şi această categorie de drepturi va fi evaluată în bani la nivelul unui an şi va fi convertită într-un al doilea coeficient de ajustare a manoperei directe totale standard. Se va ține cont de eventuale contribuții adiacente ale drepturilor respective.

De exemplu, bunurile din obiectul de activitate al entității patrimoniale ieşite sub formă de gratuități antrenează TVA colectată la nivelul costurilor şi spor de impozit pe venitul din salarii ale angajaților. Dacă a fost negociat salariul net firma va suporta şi diferența de impozit.

Precizăm că toate aceste sporuri şi drepturi conexe contractului de muncă este bine să fie incluse în capitolul manoperă şi nu la regie, care conține oricum o structură eterogenă de elemente.

Costul cu protecția socială se stabileşte pe baza cotei de impunere şi a bazei de calcul legale. În cazul metodei *standard-cost,* se va aplica procentul de contribuție al angajatorului asupra costului standard total cu manopera directă, calculat la etapa a 5-a. Contribuția datorată de angajați este inclusă în salariul brut şi în costul standard cu manopera directă.

Costul cu asigurările sociale (pensii şi alte asigurări sociale) se calculează prin însumarea contribuției datorate (cota legală datorată de angajator, aplicată la baza de impozitare) şi a obligațiilor proprii ale entităților patrimoniale de această natură. În baza Legii 19/2000 cota cuvenită angajatorului pentru asigurările sociale este stabilită anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Dacă bugetele costurilor standard se elaborează anterior adoptării legii respective, se vor fundamenta nivelurile acestei componente pe cadrul legal în vigoare, urmând a fi corectat ulterior în caz de schimbare. Contribuția angajaților la asigurările sociale sunt incluse în salariul brut, deci fac parte din costul standard total cu manopera directă.

Mai greu de evaluat sunt obligațiile proprii de asigurări sociale ale entităților patrimoniale. Conform legislației actuale, concediul pentru incapacitatea temporară de muncă este suportat în primele zile de angajator. Numărul de zile de concediu care antrenează costuri ale acestuia depinde de numărul de persoane angajate. În cazul unei legislații stabile şi a unui efectiv de salariați nemodificat (inclusiv la capitalul structură pe vârstă şi sexe), entitățile patrimoniale se pot baza pe datele statistice din anii anteriori, pentru a evalua costul previzibil cu acest tip de obligații de natura asigurărilor sociale. Eventuale alte costuri vor avea o pondere neglijabilă (sub 0,1%) în bugetul total, deci nu sunt relevante.

Costul asigurărilor de sănătate va putea fi calculat pe baza cotei legale (datorate de angajator) şi a bazei de calcul reprezentată de fondul de salarii brut. Contribuția angajaților, inclusiv a celor care primesc drepturi de asigurări sociale, sunt incluse în salariul brut, deci se regăsesc în costul standard total cu manopera directă.

Costul generat de **alte impozite şi taxe** calculate asupra fondului de salarii este la fel de important şi cu o pondere semnificativă. În legislația actuală din România persistă încă asemenea contribuții, unele cu regim de fonduri speciale.

Comisionul pentru înregistrarea carnetelor de muncă (comision I.T.M.) este stabilit în cotă procentuală față de salariul brut al personalului angajat cu contract de muncă. În cazul folosirii pe scară mare a unor persoane externalizate, entitatea patrimonială va ajusta corespunzător datele de stabilire a acestei componente a costului cu manopera.

Costul-standard cu manopera pentru timp nelucrat are în vedere câteva componente care urmează să fie calculate pentru a cunoaşte dimensiunea totală a costului-standard cu manopera.

Costul-standard ocazionat de concediile de odihnă este principala componentă a costului pentru timp nelucrat. Dreptul la concediu de odihnă nu poate face obiectul tranzacționării în sensul renunțării la el de către salariați. Prin contractul colectiv de muncă la nivel național şi prin contractele colective la nivel de ramură sau entitate patrimonială, se prevăd duratele concediului de odihnă pe tranşe de vechime. În ultimă instanță, prevederile respective împreună cu cele ale actelor normative privind concediul de odihnă suplimentar pentru condiții speciale de muncă se concretizează şi particularizează, pentru fiecare angajat, în clauza obligatorie asupra concediului de odihnă individual de muncă. Pe baza centralizării la nivelul entității patrimoniale a datelor din contractele individuale de muncă se obține valoarea totală a concediilor de odihnă dintr-un an calendaristic. Practic, se însumează pentru toți salariații operativi drepturile dintr-un an de natura concediului de odihnă. La nivelul unui angajat, drepturile anuale de concediu se calculează astfel:

$$DACO = (SB/21,25)*DCO \qquad (2.8.1)$$

în care: DACO = drepturi anuale de concediu
SB = salariul de referință pentru calculul concediului de odihnă (salariul tarifar de încadrare, eventual plus alte sporuri)
21,25 = durata medie în zile lucrătoare a unei luni
DCO = durata concediului de odihnă (în zile lucrătoare)

Întreruperile tehnologice inerente generează, de asemenea, costuri cu manopera. Se includ la costuri pentru timp nelucrat.

Zilele libere acordate de firmă cu diferite ocazii încarcă, de asemenea, costul standard cu manopera. Ambele componente au o pondere redusă.

Salarizarea în regie presupune plata în funcție de timpul lucrat. Primele 3 etape de la sistemul de salarizare în acord individual devin o singură etapă în cazul sistemului în regie. Practic, are loc stabilirea fondului de salarii aferent personalului încadrat în cursul perioadei de calculație. Toate celelalte etape prin care fondul de salarii se multiplică cu diferiți coeficienți în funcție de legislația fiscală sau a muncii sunt valabile şi în sistemul de salarizare în regie. De asemenea, sunt valabile costurile pentru timp nelucrat în aceeaşi formă de calcul.

2.8.3. ***Bugetul cheltuielilor de regie în metoda* standard-cost**

Bugetul cheltuielilor de regie în metoda *standard-cost* include analiza următoarelor probleme

a) Stabilirea naturii tipului costului unei subunități organizatorice care presupune separarea costurilor fixe de cele variabile, conform metodelor studiate.

b) Existența unor secții cu particularități care fac necesară aplicarea metodei analitice.

Procedee de determinare a costurilor de regia standard

A. **Procedeul standardelor globale („procedeul global")**

Conform acestui procedeu, costurile de regie standard se determină sub formă globală, pe fiecare categorie de cost care intră în componența acestora în cadrul entității patrimoniale. În funcție de activitatea principală şi de activitățile secundare

desfăşurate de entitatea patrimonială, pot fi prezente sau nu anumite categorii de consumuri în cadrul entităţilor patrimoniale. De exemplu, firmele de comerţ en-gros sau importatori direcţi fără depozite şi mijloace de transport proprii nu vor avea costuri cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor specifice unităţilor cu caracter industrial. În mod concret, bugetul de regie va fi stabilit prin luarea ca elemente de referinţă a nivelului din perioade anterioare, eventual actualizat cu anumiţi coeficienţi specifici şi corelat cu volumul de activitate (producţia). Datele precedente pot să reprezinte:

a) media aritmetică simplă sau ponderată a ultimilor ani (de la 3 la 15 ani) (realizări);

b) preliminatul realizărilor din anul în care se elaborează bugetul (anterior celui pentru care se întocmeşte standardul);

c) ultimul an cu realizări contabilizate şi analizate pe bază de date procentuale faţă de alţi indicatori. Rezultatele obţinute în toate cele 3 cazuri se corectează în plus cu diferiţi coeficienţi în legătură cu:

1) tendinţele conjuncturale comparative din perioadele de referinţă şi din cea pentru care se elaborează standardele;

2) încadrarea în noile niveluri de rentabilitate propuse;

3) eliminarea subiectivismului constatat în perioadele anterioare şi fundamentarea noilor niveluri pe date reale;

4) punerea în valoare şi mobilizarea unor rezerve reduse, depistate după data elaborării şi executării bugetare anterioare şi stabilirea unor sume stimulative pentru costurile de regie.

Condiţiile pentru aplicarea procedeului global la costurile de regie sunt următoarele:

a) datele anterioare sunt relevante şi concludente pentru perioada la care se aplică bugetul elaborat. În cazul unor modificări esenţiale organizatorice, tehnologice sau de dotare nu se respectă cerinţa relevanţei datelor anterioare;

b) şirul de date anterioare este omogen din punct de vedere statistic. Se vor ajusta mai întâi statistic datele anterioare şi apoi se vor folosi la proiectarea pentru perioadele viitoare;

c) s-au conturat corelaţii aproximativ constante (cu variaţii mici) între nivelul costurilor de regie pe categorii şi indicatorii de rezultate, de volum sau de alt tip.

În cadrul unor raporturi cu ecart mare între cele două categorii rezultă o dinamică a legăturilor de cauzalitate specifice, care face improprie utilizarea procedeului standardelor globale

B. **Procedeul standardelor individuale („procedeul analitic")**

Pe baza acestui procedeu, are loc determinarea costurilor de regia standard pe fiecare centru de cost sau subunitate organizatorică, iar în cadrul acestora, pe feluri (tipuri) de costuri. Spre deosebire de procedeul standardelor anterioare globale, prin procedeul standardelor individuale se pătrunde în structura organizatorică şi informaţională a entităţii patrimoniale şi se simulează comportamentul fiecărui element al costurilor de regie în perioada de previziune şi în condiţiile tehnico-economice estimate. În vederea aplicării procedeului standardelor individuale, se pot organiza centre de analiză operaţională, care uşurează separarea diferitelor categorii de costuri de regie. Se impune, de asemenea, în cazul acestui procedeu, utilizarea unor mărimi standard, specifice fiecărui cost de regie. În funcţie de capacitatea de predicţie a volumului de activitate (producţie, vânzări etc.), se foloseşte în cazul

procedeului analitic *calculația rigidă a costului de regie standard* sau *calculația flexibilă a costului de regie standard*.

Calculația rigidă a costului de regie standard presupune capacitatea de predicție a volumului de activitate. În aceste condiții, costul de regie standard se stabilește pe feluri de costuri, pe centre de cost, subunități organizatorice şi pe purtători de costuri pentru un anumit nivel al volumului de activitate. Se porneşte deci de la premisa unei legături rigide volum de activitate-costuri de regie standard.

Calculația flexibilă a costurilor standard separă costurile de regie în fixe şi variabile.

Se porneşte de la premisa unui volum de activitate flexibil, în funcție de care unele costuri de regie se modifică iar altele nu. În acest tip de calculație, are loc redimensionarea costurilor de regie standard, în funcție de realizările efective ale volumului de activitate. Frecvent, procedeul standardelor pătrunde cu gradul de detaliere a costurilor de regie la nivelul centrelor de responsabilitate, al fazelor circuitului economic (aprovizionate, producție, desfacere în activitățile productive) sau al intervalelor de timp mai scurt (semestre, trimestre, luni, decade, săptămâni, zile, schimburi).

Indiferent de procedeul utilizat, lucrările de elaborare a costurilor de regie standard sunt sintetizate sub forma unui instrument specific numit bugetul costurilor de regie. Alături de standardele pentru materiale şi cele pentru manoperă, devine astfel posibilă întocmirea unui document centralizator, numit „Fişa de costuri standard ale produsului (lucrării, serviciului etc.)".

Pe baza datelor din acest document, are loc calcularea abaterilor şi a celorlalți indicatori specifici metodei *standard-cost.* Fişa de costuri standard va fi astfel o oglindă a calculației costurilor, un document normativ de uz intern al entității patrimoniale şi un program al acestuia în domeniul costurilor.

2.8.4. ***Etapele metodei* standard-cost**

Metoda de calculație a costurilor standard-cost are etapele prevăzute în continuare.

1. **Stabilirea volumului standard al activității în:**
– unități valorice;
– unități cantitative;
– ore execuție.

2. **Elaborarea calculației standard pe unitate rezultat final cuprinde standardele:**
– pentru consumurile materiale;
– pentru consumul de manoperă;
– pentru costurile indirecte (cheltuieli de regie).

3. **Colectarea, urmărirea, calcularea şi repartizarea abaterilor de la costurile standard.**

4. **Înregistrarea costurilor efective şi a abaterilor față de costul standard.**

2.8.5. ***Organizarea sistemului de evaluare şi calcul a abaterilor de la costul standard***

În literatura de specialitate s-au identificat două categorii de abateri:
• Abateri de la costurile standard ale materialelor.
• Abateri de la costurile standard pentru materii prime, materiale.

Metoda de calculaţie a costurilor standard-cost prezintă o serie de aspecte specifice:

1. Centralizarea documentelor primare atestă eliberarea din gestiune (consum) a materiilor respective şi restituirea lor pe tipuri de materiale, materii prime. În această metodă materialele aferente consumului standard se eliberează cu ocazia lansării producţiei pe baza unor documente specializate, diferite de cele ale consumului obişnuit.

Restituirile reprezintă economia faţă de consumurile standard, iar eliberările suplimentare, consumuri peste cele standard. Relaţia de calcul este:

$$VACM = \Sigma\ ACCMi * PUSi \qquad (2.8.2)$$

în care: VACM = valoarea abaterii de la consumul de materiale
ACCMi = abaterea cantitativă la consumul de materiale al materialului i.
PUSi = preţul unitar standard de aprovizionare al materialului i.

2. Debitarea cantităţilor necesare, înainte de a fi date materialele în consum. Relaţia de calcul este:

$$VACM = \Sigma\ \Sigma\ (CEij - CSij) * PUSij * Qj \qquad (2.8.3)$$

în care: CEij = consumul efectiv din materialul i pentru produsul j.
CSij = consumul standard din materialul i pentru produsul j.
PUSij = preţul unitar standard al materialului i folosit pentru produsul j.
Qj = cantităţi de produse j fabricate.

3. Inventarierea zilnică sau la intervale mici de timp a materialelor neconsumate la locul de muncă din subunităţile organizatorice şi stabilirea pe această bază a consumurilor efective care se compară cu consumurile standard. Relaţiile de calcul sunt:

$$CEi = MEi - Msi \qquad (2.8.4)$$

$$ACCMi = CEi - Csi \qquad (2.8.5)$$

în care: CEi = consum efectiv.
MEi = materiale eliberate din magazie din materialul i.
MSi = materiale pe stoc conform inventarului (i).
ACCMi = abaterea cantitativă a consumului de materii la materialul i.
CSi = consum standard la materialul i.

Abaterile de la preţurile materialelor se determină prin următoarea relaţie de calcul:

$$DPU = \Sigma\ (PUEi - PUSi) * Ci \qquad (2.8.6)$$

unde: PUEi = preţ unitar efectiv al materialului i.
PUSi = preţ unitar standard al materialului i.
Ci = cantitate aprovizionată din materialul i.

La sfârşitul perioadei se întocmeşte „Raportul privind abaterile de la costurile standard de materiale" pentru perioada respectivă cu următoarele coloane.

Nr. crt. | Denumire material | Unitate Măsura | Cantitate efectivă | Cantitate standard | Preţ efectiv | PUS

Valoarea consumului de materiale la cost efectiv	Valoarea consumului de materiale la cost standard	Abateri totale

Diferențele de cantitate se ponderează cu prețul unitar, iar diferențele de preț se ponderează cu consumurile.

1. **Abaterile de la costurile standard pentru manoperă.**

A. *Abaterile datorate modului de utilizare a orelor*. Se foloseşte formula:

$$AT = (OE - OS) * TUS * Q \qquad (2.8.7)$$

în care: OE = ore efectiv lucrate.
OS = timp sau ore standard.
TUS = tarif unitar de salarizare (lei / oră).
Q = cantitatea de produse.

Observație: Dacă tariful este stabilit pe minut sau secundă, se fac corecțiile de rigoare în formulă.

B. *Abaterile de la tarifele de salarizare,* se calculează pe baza relației:

$$AS = (TUE - TUS) * OE * Q \qquad (2.8.8)$$

în care: AS = abateri de la tariful unitar de salarizare.
TUE = tarif salarizare efectiv.
TUS = tarif salarizare standard.
OE = ore efectiv lucrate.

2. **Abaterile de la costurile de regie standard**

a) Recalcularea cheltuielilor variabile şi semivariabile, în funcție de volumul de activitate. Se folosesc formulele următoare:

$$CVR = CVBI \times \frac{VAE}{VAS} \qquad (2.8.9)$$

în care: CVR = cheltuieli variabile recalculate.
CVBI = cheltuieli variabile conform bugetului inițial.
VAE = volumul de activitate efectiv (ore).
VAS = volumul de activitate standard (ore).

$$CSVR = \frac{CSVI + CVAE}{CVAS} \times CVR \qquad (2.8.10)$$

în care: CSVR = cheltuieli semivariabile recalculate.
CSVI = cheltuieli semivariabile inițiale.
CVAE = cheltuieli aferente volumului de activitate efectiv.
CVR = cheltuieli variabile recalculate.
CVAS = cheltuieli variabile standard.

b) Calculul abaterii din modificarea gradului de utilizare a capacității de producție

$$AMC1 = CB1 \times \frac{VAE}{VAS} - CB1 = CBI\left(\frac{VAE}{VAS} - 1\right) \qquad (2.8.11)$$

în care: AMC1 = abaterea din modificarea gradului de utilizare a capacității de producție în varianta 1.
CBI = cheltuieli conform bugetului inițial.

$$AMC2 = CBI \times \frac{VAE}{VAS} - CBR \qquad (2.8.12)$$

în care: CBR = cheltuieli conform bugetului recalculat.

AMC2 = abaterea din modificarea gradului de utilizare a capacității de producție în varianta 2.

2.8.6. *Controlul operativ al costurilor în metoda* standard-cost

A. **Abaterile cantitative de la costurile standard pentru materii prime şi materiale se stabilesc pe zone de consum,** pe baza unuia din următoarele procedee:

1) **procedeul documentației** constă în reflectarea directă în documentele de eliberare din magazie, separat a cantității standard şi a cantității suplimentare sau economisite, pe cauze.

2) **procedeul debitării** constă în stabilirea diferențelor față de consumul standard postoperativ. După debitarea cantităților de materiale necesare, se calculează consumul efectiv şi se corelează cu cel standard. Procedeul este valabil la activitățile industriale cu producție în loturi.

B. **Abaterile de la costurile de regie standard sunt de mai multe tipuri.** În funcție de tipul lor, se aplică reguli specifice de control operativ:

1) *Abaterile de volum* reprezintă acel tip de abateri ale costurilor de regie efective față de costurile de regie standard din bugetul inițial. Se înregistrează pe structura bugetului inițial (conform articolelor de calculație prevăzute în bugetul inițial).

2) *Abaterile efective* reprezintă abateri ale costurilor efective de regie față de costurile de regie standard din bugetul modificat. Se înregistrează pe structura bugetului modificat (conform normelor prevăzute în acest buget).

Diferența dintre cele două tipuri de abateri priveşte următoarele aspecte: cauzele abaterilor, categoria de cost şi semnificația economică. În ceea ce priveşte cauzele, de regulă, abaterile față de bugetul inițial se datorează modificării volumului de activitate al entității patrimoniale (după cum le este şi denumirea). Abaterile față de bugetul modificat au cauze care urmează să fie analizate atent de conducerea entității patrimoniale împreună cu compartimentul contabilitate. Din punct de vedere al categoriei de costuri care pot fi afectate de abaterile de volum, se poate afirma că cele variabile vor intra sigur, în timp ce la abaterile efective nu sunt elemente anterioare de identificare. Semnificația economică a celor două tipuri de abateri este, de asemenea, relevantă. Abaterile de volum pot fi în principiu acceptate ca făcând parte din evoluția normală a entității patrimoniale. În schimb, abaterile efective vor fi percepute ca „devieri" de la traiectoria programată a entității patrimoniale.

Variantele metodei standard-cost pot fi clasificate astfel:

Metoda *standard-cost*: – parțial;
– unic;
– dublu.

Varianta standard-cost parțial – particularități.

I. *Conturile folosite în varianta standard – cost parțial*

1. *Contul „producția"* cu analiticele: – materiale;
– manoperă;
– cheltuieli de regie.

2. *Contul „abateri”* cu analiticele: – materiale;
– manoperă;
– cheltuieli de regie.

3. *Contul „Profit şi pierdere”*

Producţia – materiale

– se debitează cu:
- Costul aferent producţiei neterminate la începutul perioadei.
- Costul efectiv al materialelor consumate în cursul perioadei.
- Abateri favorabile la materiale (economii).

– se creditează cu:
- Costul standard al materialului aferent producţiei finite.
- Costul standard al materialului aferent producţiei neterminate.
- Abateri nefavorabile la materiale (depăşiri).

Producţia – manopera

– se debitează cu:
- Costul manoperei aferent producţiei neterminate la începutul perioadei.
- Costul efectiv al manoperei în cursul perioadei.
- Abaterile favorabile la manoperă.

– se creditează cu:
- Costul standard al manoperei aferente producţiei finite.
- Costul standard al manoperei aferente producţiei neterminate la sfârşitul perioadei.
- Abateri nefavorabile la manoperă.

Producţia – cheltuieli de regie (similar cu celelalte două).

II. Conturi analitice – abateri – materiale:
– se debitează cu abaterile nefavorabile la materiale;
– se creditează cu abaterile favorabile la materiale.

III. Contul de profit şi pierdere:
– se debitează cu depăşirile la costuri (pierderi) peste nivelul standard;
– se creditează cu economiile la costuri (profit).

2.8.7. ***Organizarea contabilităţii în cazul metodei* standard-cost**

A. **Metoda *standard-cost* parţial. Etape de înregistrare în contabilitate**

I. **Colectarea cheltuielilor efective**, conform următoarei note contabile

921	=	901	- cu suma cheltuielilor
Cheltuielile activităţii de bază		Decontări interne privind cheltuielile	

II. **Decontarea volumului de activitate (producţiei) la cost standard, conform notei contabile**

902	=	921	- cu sumele decontate
Decontări interne privind producţia obţinută		Cheltuielile activităţii de bază	

III. **Stabilirea abaterilor de la costul standard şi contabilizarea lor, pe baza următoarei note contabile**

906	=	921	- cu abaterile stabilite
Abateri de la costurile standard		Cheltuielile activității de bază	

În cadrul acestei note contabile, depăşirile costului standard se înregistrează în negru, iar economiile faţă de costul standard se înregistrează în roşu. Observăm introducerea contului **906 „Abateri de la costurile standard".**

IV. **Decontarea abaterilor faţă de costul standard se poate face cu următoarea formulă contabilă**

902	=	906	- cu abaterile decontate
Decontări interne privind producția obținută		Abateri de la costul standard	

V. **Decontarea cheltuielilor conform următoarei formule contabile**

901	=	902	- cu sumele decontate
Decontări interne privind cheltuielile		Decontări interne privind producția obținută	

B. **Metoda *standard-cost* unic. Etape de înregistrare în contabilitate**

I. **Colectarea costurilor efectuate la nivelul standard.**
Se întocmeşte nota contabilă cu valoarea standard a consumurilor realizate

921	=	901
Cheltuielile activității de bază		Decontări interne privind cheltuielile

II. **Înregistrarea abaterilor faţă de nivelul standard al consumurilor realizate pe baza notei contabile**

906	=	901
Abateri de la costul standard		Decontări interne privind cheltuielile

Se înregistrează în negru depăşirile nivelului standard al consumului efectiv şi în roşu economiile (Consumul efectiv / consumul standard).

III. **Decontarea producției** (volumului de activitate) la cost standard.
Se întocmeşte următoarea notă contabilă

902	=	921
Decontări interne privind producția (volumul de activitate)		Cheltuielile activității de bază

În urma acesteia se înregistrează costul standard al întregii producții (întregului volum de activitate).

IV. **Decontarea abaterilor costurilor efective față de cele standard.**

Se înregistrează abaterile (în negru sau roşu) dintre costurile efective şi cele standard prin următoarea notă contabilă

902 Decontări interne privind producția (volum de activitate)	=	906 Abateri de la costul standard

V. **Decontarea costurilor efective**

Se înregistrează costurile efective ale producției (volumului de activitate) prin următoarea notă contabilă:

901 Decontări interne privind cheltuielile	=	902 Decontări interne privind producția obținută

Deosebirea între metoda *standard-cost* parțial şi metoda *standard-cost* unic.

În metoda *standard-cost* parțial, abaterile costului efectiv față de costul standard sunt reflectate sintetic în contul de calculație.

C. **Metoda *standard-cost* dublu.** Etape de înregistrare în contabilitate

I. **Colectarea costurilor efective.** Se întocmeşte nota contabilă.

921 Cheltuielile activității de bază	=	901 Decontări interne privind cheltuielile

În această etapă, se înregistrează costurile efective conform documentelor justificative.

II. **Decontarea producției (volumului de activitate) la nivelul standard al costurilor.** Se întocmeşte următoarea notă contabilă

902 Decontări interne privind producția obținută	=	921 Cheltuielile activității de bază

III. **Decontarea producției (volumului de activitate) la nivelul costurilor efective.** Se întocmeşte următoarea notă contabilă

902 Decontări interne privind producția obținută	=	921 Cheltuielile activității de bază

IV. „**Transmiterea" costurilor standard în „contul-oglindă" 904. „Costul de compensare standard".** Se înregistrează nota contabilă

904 Contul de compensare standard	=	902 Decontări interne privind producția

V. **Se „înregistrează „costul standard al producției (volumul de activitate) în contul de sinteză 921 şi în contul-oglindă 904 „costul de compensare standard" pe baza notei contabile.**

921	=	904
Cheltuielile activității de bază		Costul de compensare standard

VI. **Decontarea finală a costurilor efective prin nota contabilă**

901	=	902
Decontări interne privind cheltuielile		Decontări interne privind producția obținută (volumul de activitate)

2.8.8. ***Avantajele generale ale metodei*** **standard-cost**

Ca urmare a celor prezentate mai sus, se disting următoarele avantaje:

1. Prin intermediul metodei *standard-cost,* are loc cunoaşterea anticipată a costurilor. Se ține cont astfel de cerința tot mai presant formulată de practica economică de a spori caracterul previzional al costurilor. Este exact ceea ce se realizează prin metoda *standard-cost.*

2. Metoda *standard-cost* permite simplificarea sistemului informațional de calculare şi urmărire a costurilor. Documentele care angajează consumuri sunt grupate pe locuri generatoare de costuri (centre de cost sau de responsabilitate). Nu mai este necesară ordonarea documentelor respective pe purtători de costuri, operație complexă şi laborioasă.

3. Cu ajutorul metodei *standard-cost,* controlul costurilor poate fi realizat operativ şi simplu. Înregistrarea directă a abaterilor din metoda *standard-cost* sporeşte viteza de informare asupra sistemului costurilor.

4. Datorită creşterii vitezei de obținere a informațiilor, persoanele cu atribuții de decizie pot lua hotărâri operative privind ajustările necesare cadrului intern de producere a bunurilor economice (produse, lucrări, servicii) sau ale relațiilor cu mediul extern.

5. Concentrarea documentelor şi a înregistrărilor pe locuri generatoare de costuri sau pe centre de responsabilitate permite exercitarea controlului asupra costurilor de către responsabilii de nivel mediu din entitățile patrimoniale.

6. Preluarea controlului costurilor la nivelul conducătorilor efectivi ai proceselor economice (eventual părți sau faze ale acestora) dă posibilitatea pătrunderii profunde în mecanismul cauzal al abaterilor de la costurile standard.

Avantajele metodei *standard-cost* față de alte metode în cazul industriei bunurilor de larg consum

A. *Față de metoda Tarif-Oră-Masină* (THM)

Metoda Tarif-Oră-Maşină se concentrează pe evaluarea costului de prelucrare în cadrul unui centru şi are aplicabilitate în special în cazul în care ponderea

esențială o au costurile cu manopera şi amortizarea. În industria bunurilor de larg consum, diversificarea producției are în vedere în mare parte şi paleta sortimentală de materii prime. Ceea ce dă valoare suplimentară sau particularizează un anumit lot de producție din industria bunurilor de larg consum este tocmai calitatea materiei prime. În multe cazuri, clienții vin cu materia lor primă.

Producția în sistem lohn este cea mai caracteristică formă pentru tipul de comenzi în care clienții pun la dispoziție materia primă. Chiar dacă lohn-ul a atins cote ridicate în derularea afacerilor din industria bunurilor de larg consum, acesta nu are totuşi exclusivitate. Repartizarea cotelor de regie diferă la producția în lohn de celelalte forme specifice comercializării. Aplicarea metodei Tarif-Oră-Maşină ar fi astfel defectuoasă în condițiile existenței în paralel a producției în lohn cu celelalte forme de comercializare. Din această perspectivă, metoda *standard-cost* oferă o tratare mai omogenă față de metoda Tarif-Oră-Maşină. De asemenea, caracterul previzional specific metodei *standard-cost* nu se regăseşte în aceeaşi măsură în cazul metodei Tarif-Oră-Maşină.

B. *Față de metoda globală*

Prin natura sa, metoda globală oferă informații sumare şi sintetice în ce priveşte calculația costurilor. Ea poate fi utilizată în ramurile cu un singur produs şi fără producție neterminată la sfârşitul lunii. Industria bunurilor de larg consum se caracterizează atât prin diversitate sortimentală, cât şi prin producție neterminată la sfârşitul lunii. Din aceste motive, metoda globală nu poate fi utilizată în acest caz. Pe de altă parte, concurența în industria bunurilor de larg consum este deosebit de acerbă. Patronii şi managerii au nevoie de informații complexe privind structura costurilor, pentru a lua măsurile de corecție necesare. Metoda globală nu ar putea oferi asemenea informații pertinente pe care le furnizează metoda *standard-cost*.

C. *Față de metoda de calculație pe faze*

Caracteristic pentru metoda de calculație pe faze este gradul de repetitivitate. Metoda pe faze este recomandată să fie aplicată la producția de masă, respectiv cea cu gradul cel mai mare de repetitivitate. Industria bunurilor de larg consum nu se încadrează în această cerință esențială. Producția respectivă poate fi caracterizată, în multe situații, mai repede ca producție de serie mică. Nici cel puțin la nivel de serie mare nu poate fi încadrată. Apare astfel primul impediment major pentru care nu se poate aplica metoda de calculație pe faze în cazul producției bunurilor de larg consum şi este recomandată în schimb metoda *standard-cost*.

Execuția în faze a producției din industria bunurilor de larg consum poate fi considerată un argument în favoarea utilizării metodei de calculație pe faze. Nu se respectă însă în industria bunurilor de larg consum altă ipoteză esențială pentru metoda de calculație pe comenzi: folosirea unor materii prime esențiale cu caracteristici apropiate. Aşa cum am arătat anterior, în industria bunurilor de larg consum diferitele sortimente realizate pornesc, de regulă, de la materii prime cu parametri esențial diferiți, cu regim comercial diferențiat, supuse la procese tehnice sau tehnologice diverse. De asemenea, un element caracteristic metodei de calculație pe faze nu este specific industriei bunurilor de larg consum: este vorba de semifabricat; chiar dacă toate aceste impedimente ar fi înlăturate, trebuie ținut cont de fluența circuitului

productiv din industria bunurilor de larg consum. Fluxurile tehnologice şi tehnice din industria bunurilor de larg consum nu pot fi secţionate corespunzător fazelor economice fără riscul de a repartiza arbitrar multe cheltuieli. Fără secţionare în zone omogene tehnic şi economic nu poate fi vorba de acurateţe în aplicarea metodei de calculaţie pe faze. În aceste condiţii, este preferabilă metoda *standard-cost,* care nu presupune producţie de masă, materii prime cu parametri apropiaţi, semifabricate, secţionare a fluxului tehnologic. În acelaşi timp, metoda *standard-cost* este superioară metodei pe fază prin caracterul normativ şi previzional. În industria bunurilor de larg consum, datorită concurentei, inclusiv pe pieţe externe, variaţia cererii este foarte sensibilă (elastică) faţă de modificarea costurilor şi a preţurilor. Din câte se ştie, metoda pe faze este utilizată în activităţi cu situaţie de monopol sau cvasi-monopol, în orice caz foarte depărtate de atomizarea competiţiei de tip clasic.

Atât metoda *standard-cost,* cât şi metoda de calculaţie pe faze sunt metode de tip *full cost.* Diferă însă esenţial modul şi aria de ventilare a cheltuielilor. În cazul metodei pe faze are loc o divizare specială a cheltuielilor indirecte din raţiuni calculatorii şi mai puţin pe bază de nevoi informative reale. Metoda *standard-cost* nu impune astfel de artificii în sistemul de gestiune.

Faţă de cele prezentate rezultă avantajele folosirii metodei *standard-cost* faţă de metoda de calculaţie pe faze prima fiind mai adecvată în industria bunurilor de larg consum.

D. *Faţă de metoda de calculaţie pe comenzi*

Metoda de calculaţie pe comenzi este specifică activităţilor cu producţie individuală (de unicate) şi în cele cu producţie de serie mică. Din această perspectivă, industria bunurilor de larg consum se desfăşoară la un grad de omogenitate mai înalt. Unicate sunt realizate şi pentru bunuri de consum, dar, de regulă, în firme care nu au specific industrial.

Secţiunea 2.9.
METODA COSTURILOR NORMATE

Metoda de calculaţie a costurilor normate este asemănătoare cu metoda *standard-cost.* Ambele integrează antecalculaţia costurilor normate cu postcalculul. Caracteristicile principale ale metodei costurilor normate sunt următoarele:

1. **Antecalculaţia detaliată şi aprofundată a costurilor pe bază de norme ştiinţific fundamentate.**

2. **Antecalculaţia priveşte concomitent costul total şi costurile unitare pe rezultat final.** Tragem astfel concluzia că metoda costurilor normate se bazează pe un nivel normativ al volumului de activitate (al producţiei în cazul activităţilor din sfera producţiei).

3. **Metoda de calculaţie a costurilor normate presupune actualizarea permanentă a costurilor normate în funcţie de condiţiile concrete** (grad de folosire a capacităţilor, randamente tehnice, poziţie pe piaţă, etc.).

4. **Costurile antecalculate în metoda costurilor normate nu sunt considerate ca fiind costuri reale.** În consecinţă, este necesară elaborarea calculaţiei costurilor efective pe purtători şi pe centre de cost. Această trăsătură este una din principalele deosebiri dintre metoda costurilor normate şi metoda *standard-cost.*

5. **Metoda costurilor normate, ca şi metoda *standard-cost* integrează un sistem de control operativ al abaterilor de la costurile normate.**

6. **În cadrul metodei costurilor normate are loc înregistrarea cheltuielilor şi a abaterilor de la costurile normate:**

a) pe articole de calculaţie;
b) pe centre de cost;
c) pe cauze;
d) pe purtători de costuri.

ETAPELE METODEI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR NORMATE

I. **Separarea cheltuielilor în directe şi indirecte.** În funcţie de aceasta rezultă modelul de urmat în continuare.

II. **Alegerea documentelor de referinţă pentru stabilirea normelor şi a costurilor normate.** Pot fi folosite, de exemplu:

– cartea tehnică a maşinii pentru costul întreţinerii;
– Indicatoarele Tarifare de Calificare pentru salarizare.

III. **Elaborarea metodologiei pentru calcularea costului normelor actuale.** Din această etapă rezultă normele care se folosesc în cadrul entităţii patrimoniale. Cheltuielile normate se determină diferit în funcţie de tipul lor. Astfel, cele directe se stabilesc pe purtători prin procedeul ponderării cantităţilor cu preţurile. Se folosesc următoarele documente:

– proiectul constructiv al produselor;
– documentaţia tehnologică (reţete de fabricaţie, tehnologice etc.);
– Indicatoarele Tarifare de Calificare (I.T.C.), alături de contractul colectiv de muncă;
– fişă limită de consumuri specifice;
– cataloage de specialitate;
– cartea tehnică a maşinii pentru activele fixe;
– normative şi standarde de personal şi consumuri specifice.

Cheltuielile normative indirecte se determină mai întâi ca sume absolute.

Într-o fază ulterioară se repartizează pe purtători prin procedeul suplimentării sau prin alt procedeu consacrat. La firmele moderne, ponderea costurilor indirecte tinde să crească. De obicei, tocmai la firmele cu o pondere mare a cheltuielilor indirecte managerii şi patronatul doresc aplicarea metodei costurilor normate. Prin sistemul de fundamentare ştiinţifică, se speră că sporesc şansele controlului costurilor şi mai ales ale celor indirecte.

IV. **Organizarea urmăririi cheltuielilor**

În cadrul metodei costurilor normate (spre deosebire de metoda *standard-cost)* are loc un sistem trivalent de urmărire a costurilor. Astfel, pe lângă înregistrarea operativă a costurilor, are loc contabilizarea valorilor absolute ale abaterilor faţă de costurile normative. În funcţie de tipul şi complexitatea activităţii ca şi de mărimea entităţii patrimoniale, se alege sistemul de documente adecvat.

Calculul abaterilor costurilor efective faţă de cele normative se face pe baza unor relaţii similare cu cele de la metoda *standard-cost.* Locul mărimilor standard este luat de mărimile normate.

Secțiunea 2.10.

METODA DE CALCULAȚIE TARIF-ORĂ-MAŞINĂ (THM)

Esența metodei

Metoda *tarif-oră-maşină* ține cont de creşterea ponderii proceselor mecanice şi automatizate care înlocuiesc munca manuală. Se stabileşte un cost al prelucrării la nivelul fiecărei maşini (utilaj, instalație, grup de maşini etc.). În funcție de numărul orelor de prelucrare necesare, se calculează costul total al prelucrării.

Costul total = costul total al prelucrării + costul materiilor prime + alte costuri (de regulă, administrative).

Este indicat să se aplice această metodă în: țesătorii, confecții, prelucrare lohn din orice ramură, în orice activitate automatizată sau cu grad ridicat de mecanizare.

Măsuri organizatorice necesare

I. *Stabilirea centrelor de producție* se face în funcție de următoarele criterii legate de maşinile şi utilajele din dotare:

1. Capacitatea de producție.
2. Tipul maşinilor, utilajelor.
3. Dimensiunile sau suprafața ocupată (suprafața dezafectată a altor activități).
4. Puterea instalată, rezultând consumul de energie electrică.
5. Personalul necesar:
   – număr
   – calificare.
6. Valoarea maşinilor, rezultând amortizarea orară (în funcție de politica contabilă privind activele).
7. Numărul anual sau lunar al orelor de funcționare.

Documentul de sintetizare a informațiilor respective este „Situația centrelor de producție" din care rezultă indicatorii tehnici şi economici necesari.

II. *Determinarea structurii efectivelor centrelor de producție*. În această etapă, se corelează capacitatea fizică a maşinilor cu numărul anual al orelor de lucru, al personalului care serveşte (operează la) maşinile şi instalațiile respective.

Criterii:

– numărul de personal pe sexe şi vârste
– nivel de calificare.

III. *Determinarea bugetului operațional*, respectiv stabilirea totalității costurilor normate necesare ale entității patrimoniale în perioada anului de calcul cu defalcare pe semestre, trimestre, luni şi decade (10 zile).

Se respectă următoarele corelații:

– dintre bugetul operațional şi profitul programat, eventual cel înscris în bugetul de venituri şi cheltuieli;

– dintre consumul resurselor prevăzut în buget şi calculațiile normative;

– dintre realizările la consumuri şi venituri ale anului de referință şi indicele de modificare (creştere sau scădere) a volumului activității (cifra de afaceri, producție etc.);

– dintre costurile fiecărei subunități organizatorice şi sarcinile specifice acestora.

IV. *Repartizarea costurilor pe centre de producție* pe baza a două metode:

– metoda globală (a coeficienților globali);
– metoda selectivă (a coeficienților selectivi față de anumiți indicatori).

Se foloseşte documentul „Fişa de repartizare a costurilor prin metoda tarif-oră-maşină” cu următoarele coloane:

1. Număr curent.
2. Centre de producţie.
3. Număr ore de funcţionare a maşinilor.
4. Total costuri pe centre din care costuri repartizate în funcţie de:
   a. Valoare.
   b. Suprafaţă.
   c. Număr de muncitori.
   d. Fond de salarii.
   e. Putere instalată.
5. Număr de ore funcţionare utilaje.
6. Costuri repartizate direct pe centrul de producţie.
7. Tarif oră-maşină.

$$\text{Col}(7) = \frac{\text{Col}(4) + \text{Col}(6)}{\text{Col}(3)} \qquad (2.10.1)$$

V. *Stabilirea tarifului oră-maşină* ca principală etapă a calculaţiei costurilor.

THM = (Costuri totale repartizate în funcţie de diferite criterii + Costuri repartizate direct pe centre de producţie)/Nr. ore de funcţionare, conform documentului *Fişa de repartizare*. (relaţia 2.10.1)

VI. *Calculul costurilor pe unitatea de produs*

$$CUi = \Sigma\ THMj * tij + CUMi \qquad (2.10.2)$$

CUi = cost unitar al produsului i.
THMj = *tarif ora-maşină* la centrul de producţie (de prelucrare) j.
tij = timp de prelucrare al produsului i, la centrul de producţie (prelucrare) j.
CUMi = consum unitar de materiale la produsul i.

VII. *Calculul costului total pe produs*

$$CTi = Qi\ (\Sigma\ THMj * tij) + CTMi \qquad (2.10.3)$$

CTi = cost total al produsului i.
Qi = cantitatea din produsul i.
CTMi = cost total al materialelor la produsul i.

VIII. *Calculul costului total al fabricaţiei tuturor produselor*

$$CTF = \Sigma\ \Sigma\ (Qi * THMj * tij + CTMi) \qquad (2.10.4)$$

CTF = costul total al fabricaţiei tuturor produselor.

Avantajele metodei tarif-oră-maşină:

1. Concentrează atenţia asupra folosirii maşinilor şi utilajelor de bază, prin urmărirea statistică şi contabilă a capacităţii lor de producţie.

2. Permite stabilirea activelor fixe cu încărcare prea mică şi a celor care reprezintă locuri înguste pentru fundamentarea politicii de reparaţii capitale şi investiţii.

3. Are în vedere corelarea la nivelul fiecărui utilaj a capacităţii de producţie cu producţia programată şi cu personalul aferent fiecărui utilaj.

4. Dă posibilitatea cunoaşterii rentabilităţii în profunzimea proceselor tehnice şi economice la nivelul centrelor de producţie.

5. Furnizează informaţii pentru stabilirea operativă a costurilor programate şi a preţurilor de deviz pe baza datelor tehnice privind timpii de prelucrare pe utilaje.

Secţiunea 2.11.

METODA ADC (ANALIZA DRUMULUI CRITIC) DE CALCULAŢIE ŞI ANALIZĂ A COSTURILOR. OPTIMIZĂRI COST-DURATĂ

Esenţa metodei

Metoda ADC (*Analiza Drumului Critic*) de calculaţie a costurilor porneşte de la principiul empiric „timpul înseamnă bani" (*time is money* în limba engleză). Astfel, pentru orice proiect, acţiune, produs, serviciu, lucrare, timpul are o dimensiune bivalentă. Pe de o parte, orice întârziere în finalizare generează pierderi de venit şi costuri de derulare, ceea ce reprezintă un cost mai mare pe unitate de rezultat final. Accelerarea ritmului de lucru presupune însă atragerea de resurse cu un cost de achiziţie sau exploatare superior, ceea ce se concretizează de asemenea în costuri unitare mai mari ale rezultatelor finale. Prin metoda ADC se compară avantajele şi costurile finalizării mai rapide a proiectelor cu riscurile aferente ataşate.

Natura operaţiilor supuse metodei ADC

Metoda ADC a fost concepută iniţial pentru planificarea şi programarea acţiunilor complexe, folosind o serie de tehnici şi instrumente din matematică şi din cercetările operaţionale. În consecinţă, şi pentru varianta aplicată la costuri metoda ADC presupune, de asemenea, acţiuni sau proiecte complexe cu derulare în timp.

Ipotezele metodei ADC în domeniul costurilor

Metoda ADC de optimizare cost-durată porneşte de la premisa că durata de execuţie a unei acţiuni poate varia între o durată minimă şi una maximă posibilă. Scopul metodei este determinarea programului de lucru căruia îi corespunde un cost minim. Limitele minime şi maxime ale fiecărei activităţi se stabilesc pe criterii tehnice şi tehnologice – în producţie – sau comerciale – în comerţ. Mărirea costului fiecărei activităţi va fi o funcţie în care variabila este durata. Dependenţa funcţională respectivă poate fi complexă (de tipul unei funcţii neliniare, pătratice, concave, discrete), dar pentru nevoile metodei se aproximează la o funcţie liniară, de gradul 1. Tot pe baza unor criterii tehnice, tehnologice, comerciale, se stabileşte şi durata normală de execuţie a fiecărei activităţi. Relaţia de dependenţă funcţională dintre cost şi durată, împreună cu valorile maxime şi minime ale funcţiei respective permit stabilirea funcţiei matematice de descreştere a costului la creşterea duratei. Din punct de vedere strict economic, rezultatul are o semnificaţie, respectiv *costul unitar al urgentării lucrării.* Structura costurilor la lucrări complexe corespunde cu cea a investiţiilor. Astfel, vor fi prezente:

– costuri directe

– costuri indirecte

– costul imobilizării fondurilor pe perioada în care investiţia nu intră în funcţiune.

Fiecare din costurile respective va fi în funcţie de durata de execuţie a investiţiilor.

Relaţiile de dependenţă vor avea forme esenţial diferite. Folosind procedeul însumării celor trei funcţii, se obţine o funcţie sumă pe baza căreia se pot calcula timpul optim de execuţie al acţiunii complexe, corespunzătoare costului total minim.

Descrierea sumară a algoritmului în cazul metodei ADC (optimizarea cost-durată)

Algoritmul de optiminizare cost-durată din cadrul metodei ADC face parte din tehnicile specifice cercetărilor operaţionale, ramură ştiinţifică a matematicii. Datorită nivelului de formalizare atins, acest algoritm este rezolvabil cu ajutorul tehnicii de calcul. De regulă, la entităţile patrimoniale care realizează activităţi complexe ce se pretează la metoda ADC există o diviziune accentuată a muncii, inclusiv în privinţa calculaţiilor de optimizare. Astfel, aplicarea strictă a algoritmului revine compartimentului Tehnologia Informaţiei (Informatică, Tehnică de calcul, Modelare etc.). Economiştii din compartimentele financiar-contabile, managerii sau patronii vor direcţiona derularea operaţiilor, mai ales a celor calitative privind ipotezele fundamentale. Din acest motiv, descrierea algoritmului va fi sumară. Soluţia iniţială a problemei corespunzătoare duratelor iniţiale se numeşte „programul S1". Pe parcursul algoritmului, se ţine cont de *activităţile critice*. Acestea nu au rezervă de timp şi orice întârziere a lor provoacă întârzieri în lanţ. Se simulează prelungirea în limita rezervelor de timp a duratelor unor activităţi pentru a le ieftini costurile. În final, rezultă curba costurilor totale, pe baza căreia se obţine durata optimă de execuţie a acţiunii complexe respective, care corespunde costului total minim.

Metoda ADC a fost îmbunătăţită prin combinarea ei cu metoda Gantt din cercetările operaţionale. Noua metodă preia de la metoda ADC rigurozitatea şi exactitatea, iar de la metoda Gantt, forţa de sugestie a prezentării (cu ajutorul graficului Gantt). În configuraţia metodologică astfel creată se poate extinde aria problemelor abordate, analiza resurselor, eşalonând optim în timp atât alocarea acestora (inclusiv stabilirea duratei minime în care se poate executa acţiunea complexă), cât şi nivelarea resurselor (aplatizarea diagramei necesarului de resurse în condiţiile stabilirii unui termen final obligatoriu de predare a lucrării). În condiţiile economiilor hiperinflaţioniste şi cu restricţii absolute privind accesul la anumite resurse (datorită inclusiv persistenţei unor monopoluri), asemenea probleme conexe rezolvate prin metoda combinată ADC-Gantt au implicaţii majore în analiza şi calculaţia costurilor.

Secţiunea 2.12.

METODA GEORGES PERRIN (GP)

Noţiuni de bază în metoda Georges Perrin

Modelul de calculaţie a costurilor prin metoda Georges Perrin presupune luarea în consideraţie a următorilor factori:

– caracteristicile procesului tehnologic;

– operaţiile procesului de fabricaţie, care ies din documentaţia tehnică a produselor;

– timpul necesar fiecărei operaţii;

– totalul cheltuielilor de producţie.

Costurile imputabile reprezintă acele costuri de prelucrare ce se pot repartiza asupra operațiilor sau produselor fabricate, pe baza unor criterii logice de cauzalitate.

Costurile neimputabile reprezintă acele costuri pentru care nu se găsesc criterii logice de repartizare pe operații şi produse, întrucât privesc producția în ansamblul ei.

Georges Perrin este unitatea convențională de *efort de producție*, care se regăseşte în toate produsele sau operațiile realizate.

Succint, această metodă presupune calcularea unor indici de echivalență pentru un produs ales ca fiind de bază şi calcularea unor unități convenționale, numite G.P.-uri, pe fiecare operație.

Etapele calculației costurilor prin metoda Georges Perrin

I. **Calculul G.P.-urilor pe baza operațiilor elementare teoretice de muncă**

Este posibil ca o operație desfăşurată la mai multe locuri de muncă să ocupe o singură poziție în Nomenclatorul entității patrimoniale. Va fi lucrarea care necesită cea mai mare atenție în cazul aplicării metodei G.P. Pentru aceasta trebuie parcurse o serie de *etape* succesive.

a) *Întocmirea listei operațiilor procesului de fabricație.*

Este vorba de fapt despre un nomenclator întocmit pe baza documentației tehnice a procesului de fabricație, în care sunt trecute toate operațiile de muncă ocazionate. În listă, acestea se grupează pe operații de muncă direct productive, operații de muncă indirect productive şi operații ale serviciilor generale.

La întocmirea nomenclatorului respectiv trebuie să se acorde o mare atenție pentru a fi cuprinse, pe grupe distincte, operațiile. La acelaşi loc de muncă pot fi mai multe operații care se disting intre ele şi se scriu în nomenclator în mod separat. În consecință, întocmirea nomenclatorului necesită o examinare precisă a fiecărui element de cheltuieli de la fiecare operație de muncă. Pentru a delimita operațiile de muncă cât mai bine, în liste se înscriu şi timpii de muncă corespunzători. Aceasta prezintă o deosebită importanță la stabilirea costurilor necesare operațiilor respective.

b) *Stabilirea cheltuielilor imputabile pe operații, produse, centre de cost.* Există mai multe posibilități de identificare a acestor cheltuieli, studiate anterior.

c) Stabilirea indicilor orari pe fiecare grupă de operații.

d) Determinarea (alegerea) produsului de bază.

e) Stabilirea indicelui de bază care reprezintă G.P.-ul.

f) Evaluarea consumurilor orare pe operații sau a indicelui de echivalență orar pentru fiecare operație în parte.

II. **Calculul indicilor de echivalență parțiali şi totali**

III. **Calculul costului pe unitatea convențională (G. P.) şi pe produs, cu următoarele faze:**

a) Omogenizarea calculatorie a producției.

b) Calculul costului pe unitate G.P., respectiv determinarea cheltuielilor care revin pe un G.P.

c) Stabilirea costului de prelucrare pe unitatea fizică de produs.

d) Calculul costului pe produs. În această fază se adună cheltuielile de prelucrare pe unitatea fizică de rezultat final cu celelalte componente ale costului, respectiv materii prime şi materiale directe consumate.

Secțiunea 2.13.

METODA *TARGET-COSTING* (DE CALCULAȚIE A COSTURILOR ȚINTĂ)

Factori care au generat nevoia introducerii metodei *Target-costing*:

1) Noi metode de organizare a producției şi, în primul rând, metoda *Just-In-Time*. Se ştie că modificarea metodelor de organizare a producției pot duce la apariția unor noi metode de calculație a costurilor.

2) Trecerea la un nou nivel tehnologic, prin sporirea gradului de automatizare. Între sistemele noi se poate număra *Computer-Interacted Manufacturing Systems*, care a impus un nou context informațional.

3) Managementul participativ al resurselor umane.

4) Noul tip de dependență funcțională între diferitele compartimente şi subunități organizatorice.

5) Noua logică şi chiar filosofie industrială.

6) Nevoia de asociere, în permanență, la noile inovații tehnice sau tehnologice a unor inovații manageriale, pentru a le face pe primele posibil de pus in practică şi a le valorifica din plin valențele. În cadrul inovațiilor manageriale, se situează şi perfecționarea mecanismelor de calculație a costurilor.

7) Sporirea gradului de flexibilitate a producției, în principal prin trecerea la serii mici de fabricație.

Caracteristici ale metodei Target-Costing

1) Calculul şi analiza costurilor se face pe un produs în calitate de purtător al profitului. Esența oricărei afaceri este profitul condiționat de livrarea pe piață a produselor cerute. Acestea fac „legătura naturală" între piață şi entitatea patrimonială.

2) Calculul şi analiza costurilor se realizează pe durata întregului ciclu de viață al produsului, începând cu faza de concepție.

3) Luarea în calcul a ipotezei potrivit căreia 80% din costurile unui produs sunt determinate în etapa de concepție a sa şi prin urmare accentul pus pe aceasta.

4) Stabilirea obiectivelor privind costurile se face cât mai devreme posibil, în scopul urmăririi lor în etapele anterioare producției propriu-zise.

5) Reducerea semnificativă a posibilităților de reducere a costurilor o dată cu începutul etapei de producție.

6) Stabilirea din faza de concepție a produsului a următoarelor elemente:

a) prețul de vânzare competitiv peste care nu se poate trece datorită concurenței de pe piață;

b) costul-țintă care să permită vânzarea produsului în condiții de rentabilitate, la nivelul prețului de vânzare competitiv stabilit la punctul anterior.

Definiții în cadrul metodei Target-costing

Cost-țintă = un cost previzionat, determinat în perioada de concepție a produsului (serviciului, lucrării), după stabilirea particularităților şi elementelor sale specifice. De regulă, costul-țintă este prezentat sub forma unui *cost anual previzionat* şi este calculat ca diferență între prețul-țintă de vânzare şi beneficiul-țintă.

Costul-țintă reprezintă un compromis între purtătorii diferitelor interese din entitatea patrimonială, menit să asigure pe termen lung viabilitatea şi competitivitatea

unui produs (serviciu, lucrare) nou introdus, în funcție de poziția sa pe piață față de cea a principalelor oferte similare sau alternative ale concurenței.

Costul estimat reprezintă suma valorică a consumurilor necesare pentru un nou produs (serviciu, lucrare) calculat pe baza datelor sale constructiv-funcționale, a dotării actuale a entității patrimoniale, a nivelului ştiinţific şi tehnologic, a corelației forțelor organice de promovare a sa.

Prețul țintă reprezintă acel nivel al prețului de vânzare, care rezultă în perioada de viață a produsului (lucrării, serviciului) din raportul de forțe cerere-ofertă de pe piața sa, din capacitatea de oferte a entității patrimoniale. Din modul în care este definit prețul țintă, acesta apare ca un compromis între obiectivele firmei şi restricțiile de pe piață (este la intersecția lor)

Marja (Profitul) țintă reprezintă acea marjă brută (acel Profit) considerată normală pe perioada de viață a produsului (serviciului, lucrării), pe tipul respectiv de piață şi care remunerează la nivelul mediu capitalul imobilizat în genul respectiv de tranzacții. Din definiția anterioară să nu se considere că se poate face confuzie sau există identitate intre Marja brută şi Profit. Conținutul indicatorului „cost țintă" este diferit în funcție de categoria economică (indicatorul) care apare ca scăzător în relația de calcul. Dacă la scăzător apare marja brută, costul țintă rezultat nu conține consumurile de comercializare. Este vorba de un cost țintă al producătorului. Dacă la scăzător apare profitul (beneficiul), atunci costul țintă obținut este un cost complet comercial.

Recomandări practice

Aplicarea metodei *Target-costing* în economia României presupune luarea în calcul a următorilor factori de influență asupra marjei brute (profitului) normale, costurilor țintă şi prețului țintă:

1) starea hiperinflaționistă care a impus în perioada 1990-2004 calcularea profitului (marjei brute) în termeni reali. A acționat în plus ecartul uneori major dintre rata generală a prețurilor, devalorizare şi ratele respective individuale, etc. Din acest motiv, calcularea în termeni reali a marjei brute (profitul) a presupus alegerea „axei de referință". După 2005 nu a mai fost prezent acest fenomen.

2) expansiunea în ritmuri deosebit de variate a pieței şi producției unor bunuri economice (produse, lucrări, servicii) economice. Economia română este la ora actuală ceea ce se numeşte o „economie emergentă". Din acest motiv, predicțiile pot fi valabile, pe termen scurt. Modificările importante ale raporturilor de forțe pe piață pot determina schimbarea esențială a datelor inițiale. Se recomandă în consecință folosirea metodei *Target-costing* numai pentru bunurile economice cu o durată de viață scurtă, care să se încadreze în orizontul de timp care poate fi predictibil.

3) gradul de risc privind legislația, în special cea fiscală, acționează în două sensuri: sporirea cuantumului profitului (marjei brute) considerat normal şi reducerea posibilităților de predicție chiar şi pe termen scurt. Frecvent, au apărut, prin surprindere, acte normative, uneori în perioada sărbătorilor legale, care au modificat major planul de afaceri al firmelor.

4) marja brută ridicată din tranzacțiile financiare sau pur speculative împinge, de asemenea, în sus marja brută (profitul), considerată normală, a operațiilor din economia reală.

5) provizoratul ansamblului legislativ şi instituțional care a generat prin alinierea la un sistem consacrat (cel al Uniunii Europene) modificări ale costurilor. Legislația generală a muncii, protecția muncii, asigurările de pensii şi sănătate,

inclusiv cele private, regimul vamal şi valutar au fost domenii în care cadrul legislativ nu a fost nici pe departe stabil şi care a determinat modificări ale costurilor şi ale raportului de forţe pe piaţă.

6) continuarea funcţionării economiei subterane care implică costuri netransparente în contabilitatea firmelor. Toate acestea fac din metoda *Target-costing* o soluţie numai pe termen scurt în România şi care împiedică o serie de calcule adiacente.

Secţiunea 2.14.

METODA ABC DE CALCULAŢIE A COSTURILOR

Definiţii

Activitate – reprezintă o operaţie dintr-un loc de costuri care determină consumul unor resurse. Fiecărei activităţi îi este ataşată o „acţiune" specifică obiectului de activitate al entităţii patrimoniale. Exemple de „acţiuni": preluarea unei comenzi a unui client al firmei, transmiterea unei comenzi pentru furnizare de *input*-uri către un furnizor (prestator) al firmei.

Proces – reprezintă un lanţ de activităţi orientate spre obţinerea unui anumit *output*. Procesul, în general, este caracterizat de următoarele elemente:

– *output*-ul;
– un consum de resurse;
– un factor de influenţă a costurilor.

Proces principal – reprezintă un lanţ de activităţi omogene, care sunt supuse aceluiaşi factor de influenţare a costurilor şi pentru care trebuie să fie calculate costurile.

Poces parţial – reprezintă un lanţ de activităţi omogene ale unui singur loc de costuri care poate fi integrat unui sau mai multor procese principale, urmând a-i fi calculate costurile de proces.

Metoda ABC de calculaţie a costurilor este acea metodă care porneşte de la conceptul de *activitate consumatoare de resurse.*

I. **Ipoteze ale metodei ABC de calculaţie a costurilor**

1) Resursele sunt consumate de activităţi, nu de produse (lucrări, servicii).

2) Diversele activităţi ale entităţii patrimoniale sunt consumate de produse (lucrări, servicii).

3) În ciclul firmei de la conceperea unui produs până în stadiul de livrare la client este valabil lanţul valorii. Subdiviziunile unui astfel de lanţ sunt:

A) Activităţi de susţinere
   – Infrastructura entităţii patrimoniale;
   – Gestiunea resurselor umane;
   – Dezvoltarea tehnologiei;
   – Aprovizionarea;

B) Activităţi principale:
   – Logistică internă;
   – Producţie;
   – Logistică externă;
   – Marketing şi vânzare;
   – Servicii.

4) În cadrul analizei strategice a unei întreprinderi moderne, se impune calcularea costurilor fiecărui element din lanțul valorii prezentat mai sus.

5) Din punct de vedere al clientului, unele dintre activități *dau valoare produsului,* în sensul că generează caracteristici sau servicii pentru care clientul este dispus să plătească prețul.

6) Activitățile care „dau valoare produsului" constituie avantaje concurențiale determinante şi durabile pentru firmă.

7) Cota de piață şi marja comercială (brută) a produselor (lucrărilor, serviciilor) diferitelor entități patrimoniale depind decisiv de activitățile care „dau valoare".

8) *Obiectivul central de performanță* în cadrul entității patrimoniale îl constituie minimul consumului de resurse la aceeaşi „valoare pentru clienți" sau maximizarea „valorii pentru clienți" la acelaşi consum de resurse.

9) Relația dintre Cost şi Valoare este decisivă în sistemele de gestiune (inclusiv de calculație a costurilor) moderne.

Etapele de calculație a costurilor prin metoda ABC

I. **Identificarea activităților**

Entitatea patrimonială este privită în metoda ABC drept un ansamblu de activități interconectate. Reprezentarea firmei sub forma unor activități dispuse spațial, cu rolul şi intensitatea participării fiecăreia în mecanismul de creare a produselor (lucrărilor, serviciilor) este principalul rezultat al acestei etape. Nivelul de detaliere pe activități va răspunde unui raport optim între nevoile de informare cât mai analitice şi costul de obținere şi prelucrare a informației. Activitățile vor descrie ceea ce se face în mod concret pe fluxul de la *input*-uri la *output*-urile entității patrimoniale. Se va depăşi în principiu cadrul rigid al organigramei, inclusiv structura funcțională şi ierarhică a entității patrimoniale. De calitatea rezultatului din această etapă depinde analiza finală pe baza metodei ABC.

II. **Evaluarea resurselor consumate de fiecare activitate**

În cadrul acestei etape are loc determinarea consumurilor de resurse din fiecare activitate. Chiar dacă unele consumuri sunt indirecte față de rezultatul final (produs, serviciu, lucrare), ele sunt directe față de activități.

În urma acestei etape se stabilesc *indicatorii de resurse* (vezi definiție), la care vor fi ataşați *indicatorii de performanță* şi *indicatorii de cost*.

III. **Determinarea indicatorilor de cost**

În această etapă, are loc gruparea consumurilor valorice de resurse în funcție de *factorii de cauzalitate* pe *centre de regrupare.* În mod curent se folosesc 4 tipuri de activități.

a) legate de volumul rezultatelor finale (producție, servicii, lucrări).

Indicatorii relevanți pentru această grupă de activități sunt:

– ore-manoperă la procese cu intensitate muncă;

– ore-maşină la procese cu intensitate capital.

b) legate de schimbările de loturi, serii etc. Indicatorii relevanți sunt: numărul ordinelor de fabricație, al comenzilor interne, seriilor fabricate etc.

c) de susținere pentru obiectul principal de activitate (conform codului CAEN).

Indicatorii relevanți sunt numărul componentelor, al modificărilor tehnice, comerciale, financiare.

d) de susținere generală.

Costurile acestor activităţi sunt în general neutre la modificarea volumului de produse, lucrări, servicii şi a gamei sortimentale ofertate. Şi vor primi un tratament similar (nu identic) cu cel al costurilor fixe din metodele clasice. Practica metodei ABC recomandă ca aceste costuri să nu fie repartizate pe produse (lucrări, servicii). Ele urmează să fie deduse direct din rezultatul financiar

IV. **Calcularea costului unitar pe inductor***,* pe baza principiului cauzalităţii. Compartimentele tehnice sau comerciale vor furniza informaţiile necesare acestui calcul. Relaţia de calcul este:

$$Cui = CRA/VI \qquad (2.14.1)$$

în care Cui = costul unitar al inductorului

CRA = costul resurselor pe activităţi

VI = volumul inductorului

V. **Calculul costurilor activităţilor pe obiecte de calculaţie şi a costului complet al produselor (serviciilor, lucrărilor)**

Costul respectiv se numeşte şi *cost atribuit produsului (lucrării, serviciului).* Se însumează costurile extrase din nomenclatorul şi gama operatorie cu cele în funcţie de costul unitar al inductorului din etapa anterioară.

Utilitatea metodei ABC

Metoda ABC oferă răspunsuri mai bune la o serie de probleme ale managementului costurilor şi al urmăririi performanţelor specifice managementului general şi controllingului.

1) Costul calculat prin metoda ABC este mai apropiat de conceptul teoretic de cost prin respectarea legăturilor de cauzalitate dintre produse (lucrări, servicii) şi consumurile de resurse. Astfel, costul înregistrat este mai potrivit pentru obiectivele manageriale.

2) Prin metoda ABC are loc diversificarea obiectelor de calculaţie în conformitate cu flexibilitatea şi varietatea ofertelor moderne, adecvată mărimii loturilor, tipurilor de clienţi, modalităţilor de decontare, riscurilor de afaceri.

3) Prin specificul său aparte, metoda ABC uşurează depăşirea cadrului anual obişnuit.

4) Metoda ABC permite calculul costurilor pe durata ciclului de viaţă al produselor (lucrărilor, serviciilor), oferind informaţii relevante ca bază a costului integral. Se depăşesc astfel limitele calculaţiilor trunchiate. Un număr important de produse, lucrări, servicii au o amplitudine mare a variaţiei costului şi preţului. Stabilirea unei rentabilităţi riguroase se poate baza tocmai pe asemenea date la nivelul întregului ciclu de viaţă al produselor (lucrărilor, serviciilor).

5) Cu ajutorul metodei ABC este posibil calculul adecvat al costurilor cheie, la nivel de proiect, inclusiv cu derulare multianuală.

Se ştie că evoluţia din domeniul afacerilor tinde să sporească tot mai mult ponderea tranzacţiilor la nivel de proiect complex de lungă durată. Calculaţia costului prin metoda ABC este, de asemenea, cea mai potrivită pentru prestarea de servicii, efectuarea de lucrări complexe, producţia de unicate şi serie mică, adaptată sortimental unei exigenţe specifice. Contractele de livrare cu predare la cheie, studiile şi cercetările firmelor non-profit, finanţările guvernamentale sau internaţionale, inclusiv cele din Uniunea Europeană se bazează frecvent pe managementul de proiect complex, căruia trebuie să-i corespundă şi o calculaţie a costurilor adecvată, foarte posibil de realizat prin metoda ABC.

6) Orientarea politicilor de preţ are o fundamentare potrivită prin metoda ABC de calculaţie a costurilor. Fiabilitatea şi acurateţea datelor din contabilitatea de gestiune va permite astfel corelarea mai bună dintre consumurile reale şi preţurile de vânzare.

7) Folosind metoda ABC de calculaţie a costurilor, se obţine o viziune globală şi transversală, pe procese, a entităţii patrimoniale.

8) Din rezultatele calculaţiei pe baza metodei ABC se poate lua o decizie mai corectă în ceea ce priveşte suprimarea unor activităţi, sporirea gradului de integrare sau, din contră, de specializare, inclusiv alinierea costurilor pe funcţii.

9) Defalcarea activităţilor pe sarcini specifice permite aprofundarea analizei costurilor. La nivelul sarcinilor se poate organiza o contabilitate analitică specifică metodei ABC, pe baza căreia pot rezulta soluţii de eficientizare mai riguroase.

10) Având în vedere calcularea costurilor încă din faza de cercetare, prin metoda ABC este posibil să fie proiectate de la început procedurile de reducere a consumurilor fiecărei activităţi.

11) Cunoscând evoluţia costurilor pe întreaga durată de viaţă a produsului (serviciului, lucrării), optimizarea structurii de producţie şi comerciale (inclusiv dimensiunea loturilor) are o bază de referinţă solidă.

12) Delimitarea pe tipuri de activităţi corespunde cel mai bine cu responsabilităţile specifice fluxurilor tehnologice. Astfel, poate fi realizată responsabilizarea decidenţilor la nivelul verigilor intermediare.

13) Prin cunoaşterea costului pe întregul ciclu de viaţă al produselor (lucrărilor, serviciilor) pot fi manevrate şi controlate mai bine costurile de lansare sau de modificare (constructivă, tehnologică, comercială, financiară). Se vor calcula astfel mai exact implicaţiile schimbărilor de politică tehnică, tehnologică, comercială, financiară.

De exemplu, trecerea de la comercializarea unor bunuri de folosinţă îndelungată din sistem clasic în *leasing* sau cu plata în rate presupune o reclamă adecvată. Prin metodele clasice, o asemenea reclamă sau alte consumuri similare de lansare pot fi identificate la investiţii şi neincluse în costul unitar al perioadei. Prin metoda ABC, vom evalua mai bine oportunitatea schimbărilor de orientare a entităţii patrimoniale.

14) Calcularea indicatorilor calităţii, inclusiv cei ai calităţii totale, este mai exactă în metoda ABC datorită viziunii transversale de care am vorbit deja.

Secţiunea 2.15.

METODA COSTURILOR SPECIFICE

Caracteristicile metodei

În această metodă se colectează toate cheltuielile care sunt legate de un anumit produs finit sau o anumită activitate. Prin activitate putem înţelege lucrări, servicii, alte acte şi fapte de comerţ, operaţii ale entităţilor non-profit. În mod concret este vorba despre cheltuielile directe şi de acele cheltuieli variabile indirecte care evoluează în funcţie de numărul de unităţi de facturare. Acestea din urmă depind la rândul lor de cantităţile produse sau vândute.

Ca urmare, costurile obţinute sunt exacte întrucât ele conţin cheltuielile variabile şi cheltuielile fixe care se pot identifica pe produs, serviciu, lucrare.. Aceste cheltuieli nu vor fi stabilite pe unitatea de produs, deoarece cheltuielile fixe directe se pot repercuta asupra unui număr diferit de produse în fiecare perioadă de gestiune.

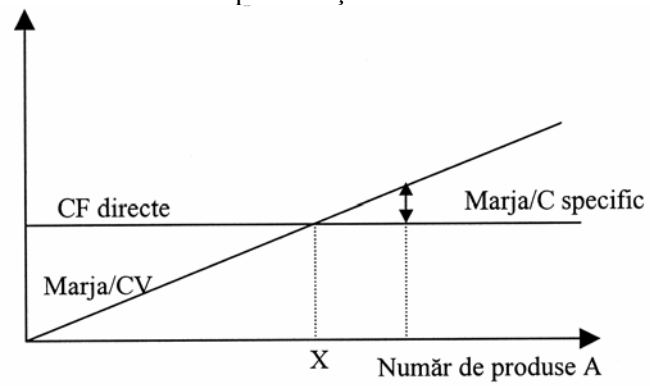
La exigenţele metodei costurilor specifice corespund costurile de achiziţie, de producţie a mărfurilor. Cheltuielile fixe indirecte sunt considerate cheltuieli neincorporabile şi nu sunt luate în calcul la valoarea lor globală decât în momentul în care se realizează concordanţa cu rezultatul obţinut la finele perioadei.

Această metodă permite calculul rezultatelor analitice, sub forma unor marje asupra costului specific sau contribuţii la acoperirea cheltuielilor fixe comune.

Descrierea metodei costurilor specifice

Ipoteză de bază. Cantitatea minimă ce trebuie vândută pentru ca un produs să-şi acopere cel puţin cheltuielile specifice trebuie să genereze o marjă totală asupra costului variabil, echivalentă cheltuielilor fixe directe.[7]

Cheltuielile specifice şi costurile variabile



Graficul nr. 2.15.1.

Analizând graficul de mai sus observăm că, sub nivelul X, produsul A nu îşi acoperă cheltuielile specifice, iar dacă acest nivel se menţine este recomandabil să se oprească producţia lui. Dacă analizăm produsul prezentat în Graficul 2.15.1. observăm că, pe termen mediu, suprimarea acestui produs va antrena într-adevăr o economie de cheltuieli variabile şi de cheltuieli fixe directe. La lansarea unui nou produs se remarcă adesea că punctul critic specific nu este atins imediat. Se creează o structură care antrenează cheltuieli fixe importante, astfel încât după câteva luni producţia va fi scăzută. Cel mai important este că, într-o limită rezonabilă de întârziere, costul specific devine pozitiv.

În virtutea raţionamentului prezentat mai sus, producţia unui produs sau o activitate care nu îşi atinge de o manieră durabilă punctul critic specific, trebuie să fie stopată. Analiza poate fi diferenţiată şi corelată cu noţiunea de cheltuieli fixe directe. De asemenea, raţionamentul poate fi extins în analiza fluxurilor de trezorerie. Pentru această mutare a centrului de analiză vor fi adaptate corespunzător noţiunile de bază folosite, observăm că există unele asemănări între metoda costurilor specifice şi metoda direct costing. Este vorba de rolul important pe care îl are un anumit prag în ambele metode pentru stabilirea parametrilor decizionali.

[7] Louis Dubrulle, *Contabilitate de gestiune*, Editura Economică, 2002.

Secțiunea 2.16.

METODA IMPUTĂRII RAȚIONALE A COSTURILOR FIXE

Necesitatea apariției metodei imputației raționale a costurilor fixe poate fi stabilită dacă se pornește de la scopurile contabilității de gestiune, respectiv:

– determinarea costurilor aferente stocurilor;

– stabilirea fluxului de costuri;

– efectuarea de provizioane;

– identificarea influențelor în rezultatele financiare ale diferitelor componente ale sistemului de costuri. Metoda imputației raționale a costurilor fixe oferă răspunsuri adecvate nevoilor managerilor la aceste probleme.

Una din premisele teoretice de bază ale acestei metode este cea potrivit căreia costul este o funcție de volumul activității, prețul unitar al resurselor (factorilor) utilizați, de modalitatea participării resurselor la activitate (consum sau imobilizare). În aceste condiții, din punct de vedere al controlului, costul necesită imputarea fiecărui factor pentru stabilirea responsabilităților.

Una dintre problemele majore ale contabilității de gestiune o reprezintă repartizarea costurilor indirecte care de regulă sunt fixe. În România se aplică, în majoritatea cazurilor, procedeul suplimentării, în timp ce în alte țări, precum Franța, se utilizează predominant metoda centrelor de analiză, versiune nouă a metodei secțiunilor omogene. În SUA se aplică, în schimb, pe scară largă metoda direct-costing. Managerii au adus de nenumărate ori critici pertinente la aceste modele ceea ce a creat climatul favorabil pentru apariția metodei imputației raționale a costurilor fixe.

Caracteristica principală a imputării raționale a costurilor fixe o reprezintă menținerea neschimbată a influenței volumului de activitate (volumul producției în multe cazuri) asupra costurilor. Pe baza acestei metode devin posibile:

a) studierea implicațiilor modificării volumului de activitate asupra costurilor unitare;

b) transformarea costurilor fixe încorporate în bunurile economice în costuri variabile;

c) calcularea influenței volumului de activitate asupra rezultatului financiar.

Costurile subactivității conform metodei imputației raționale a costurilor fixe se separă de costurile încorporate, nu se exclud. Subactivitatea este privită în această metodă drept o excepție de la condițiile normale. Rezultă că subactivitatea va trebui să fie o parte a proiectării fluxurilor reale și informaționale din orice entitate patrimonială.

Costul rezultat în urma aplicării metodei imputației raționale a costurilor fixe cuprinde:

– suma tuturor costurilor variabile;

– cota-parte a costurilor fixe raportate la nivelul de activitate definit ca fiind „normal”.

Avantaje ale metodei imputației raționale a costurilor fixe.

1. Nu ignoră costurile fixe, le păstrează în calculație.
2. Semnalizează, atrage atenția asupra existenței și nivelului costurilor subactivității ca element generator de pierderi.
3. Ajută la concentrarea atenției asupra utilizării capacităților economice (de producție, vânzare, cazare etc.). Gradul de folosire a capacităților economice este privit în cadrul metodei drept un obiectiv strategic.

4. Constituie un instrument de analiză a politicilor firmei generatoare de costuri fixe pe termen scurt, mediu sau lung.
5. Completează setul de indicatori pentru calculul eficienței investițiilor. De regulă investițiile conduc la costuri fixe.
6. Calculează influența asupra costurilor determinată de schimbarea prețului unitar, a productivității muncii, eficacității organizatorice şi de gestiune. Aceste modificări sunt privite direct, fără intermedierea altor parametrii.
7. Volumul de activitate ca obiectiv al firmei (target specific) este încadrat în parametrii ca fiind normal pe baza unor indicatori din interior, fără influențe din exterior.
8. Metoda imputației raționale asupra costurilor fixe permite stabilirea prețului de vânzare pe baza costului prognozat cu o capacitate de predicție (previziune) superioară. Acest avantaj are o semnificație deosebită în activitatea comercială în condiții de competiție agresivă.
9. Costul stocurilor are o tendință de omogenizare. Frecvent subactivitatea este cea care determină creşterea nivelului costului unitar reflectat prin continuarea fluxului economic în costul stocurilor.
10. Metoda imputației raționale asupra costurilor fixe face parte din metodele care permit gestiunea previzională a costurilor în condiții de mobilitate rațională a factorilor.
11. Metoda imputației raționale asupra costurilor fixe intră în corelare cu o serie de alte metode moderne. Costul subactivității va putea fi preluat de exemplu de metoda standard – cost drept o abatere standard de la capacitate.
12. Prin intermediul metodei imputației raționale a costurilor fixe se introduce un indicator de gestiune pentru responsabilii centrelor de cost la nivelul lor de decizie.
13. Costul de oportunitate este unul din indicatorii importanți ai firmei dar pentru care se identifică mai greu soluții operaționale de calcul. Prin metoda imputației raționale a costurilor fixe se deschide o astfel de posibilitate.

Metoda imputației raționale a costurilor fixe se bazează pe două *ipoteze esențiale*:

a) definirea nivelului normal de activitate propriu fiecărei firme;

b) existența ca elemente exogene (din afara sistemului intern) date şi constante a randamentului factorilor (resurselor) şi a prețului unitar al factorilor (resurselor). Cele două ipoteze sunt pe deplin justificate economic. Pe baza lor rezultă că schimbarea volumului de activitate determină modificarea costului, deoarece este singurul parametru variabil.

Etapele de lucru ale *metodei imputației raționale a costurilor fixe*.

Etapa 1. *Separarea costurilor fixe prin oricare din procedeele acceptate de doctrina economică.*

Etapa 2. *Determinarea coeficientului imputației raționale* sau a *coeficientului de activitate*. Formula de calcul a acestui coeficient este următoarea:

$$K = \frac{NAR}{NAN} \qquad (2.16.1)$$

în care: K = coeficientul imputației raționale(coeficientul de activitate)

NAR = nivelul de activitate realizat (efectiv)

NAN = nivelul de activitate normal.

Etapa 3. *Calculul costurilor fixe încorporabile în costul final*. Costurile fixe încorporabile se mai numesc şi costuri fixe recalculate. Relaţia de calcul este:

$$CFI = CFT \times K \qquad (2.16.2)$$

în care: CFI = costuri fixe încorporabile (recalculate)
CFT = costuri fixe totale
K = coeficientul imputaţiei raţionale (coeficientul de activitate).

Etapa 4. *Stabilirea diferenţei dintre costurile fixe totale şi costurile fixe încorporabile (recalculate)*. Diferenţa respectivă afectează direct rezultatul financiar al firmei şi este denumită *cost al volumului de activitate*. Poate fi vorba de profit (primă) din supraactivitate sau pierdere din subactivitate. Profitul din supraactivitate va fi tratat ca un cost negativ la calculul rezultatului financiar. Relaţia de calcul este următoarea:

$$CVA = CFI - CFT. \qquad (2.16.3)$$

CVA = costul volumului de activitate
CFI = cost fix imputabil
CFT = cost fix total

Din analiza aplicării metodei imputaţiei raţionale a costurilor fixe rezultă că există doi *indicatori de apreciere a gestiunii întreprinderii*:

a) costul activităţii normale care coincide ca nivel cu indicatorul cost obţinut din aplicarea metodei;

b) costul subactivităţii care coincide cu partea din costurile fixe angajată pentru a dispune de o capacitate care nu a servit firmei.

Imputaţia raţională a costurilor fixe are două *dezvoltări* importante:

A. Metoda amortizării de producţie presupune stabilirea gradului de uzură pe baza folosirii capacităţii economice. Costul subactivităţii reprezintă un cost financiar al imobilizării capacităţii.

B. Teoria economiilor de scară va fi corectată cu ocazia achiziţiei sau producţiei de imobilizări ţinând cont de structura costurilor în funcţie de mobilitatea lor la modificarea volumului de activitate. Practic, putem să susţinem că teoria economiilor de scară trebuie în permanenţă aplicată împreună cu metoda imputaţiei raţionale a costurilor fixe şi invers. Impactul asupra profitului viitor al firmei poate fi calculat numai din îmbinarea celor două abordări. Teoria economiilor de scară susţine că o producţie mai mare are efecte favorabile asupra rezultatului financiar. Aceasta presupune însă costuri mai mari de comercializare şi promovare, acordarea unor discounturi speciale la vânzări mari sau a unor credite comerciale pentru clienţii stabili. O cantitate mai mică se vinde singură, în timp ce o cantitate mai mare presupune promovare. Toate aceste elemente trebuie luate în calcul şi în privinţa structurii costurilor (fixe şi variabile).

Pentru managementul costurilor *scopul* aplicării metodei imputaţiei raţionale a costurilor fixe este *cunoaşterea fenomenelor generatoare de subactivitate*. Prin eliminarea din costuri a părţii generatoare de subactivitate rezultă un cost total real şi un cost fix sustenabil. Din calculul modului de trecere în costuri a valorii imobilizărilor rezultă nivelul acestora, care poate fi acoperit din volumul de activitate efectiv realizat. Ipoteza pentru o astfel de decizie este aceea că numai în costurile

fixe apare irosirea (pierderea) de resurse. Costurile fixe se divid în imputabile şi neimputabile pentru un anumit volum de activitate efectivă realizat corespunzător unui nivel normal de activitate. Modificarea oricăruia dintre cei doi indicatori sau a proporţiei dintre ei determină schimbarea modului de împărţire a costurilor fixe în imputabile şi neimputabile.

Procedurile din metoda imputaţiei raţionale a costurilor fixe au un *impact multiplu* asupra *diverselor probleme de la nivelul firmei moderne*:

1. Se atrage atenţia asupra corelaţiilor privind rata internă de rentabilitate.

2. Din perspectiva acestei metode, controlul costurilor este de fapt un control al procesului de investiţii realizat în perioada anterioară. În procesele de investiţii s-au generat structurile de costuri care trebuie ulterior gestionate.

3. Prin controlul costurilor din metoda imputaţiei raţionale a costurilor fixe se transferă o parte a motivaţiei la nivelul centrelor de cost. Noi investiţii determină costuri fixe care trebuie susţinute printr-un volum de activitate corespunzător.

4. În realitate, controlul asupra costurilor este un control ulterior realizat uneori cu un decalaj semnificativ de timp. De fapt, în urma procesului de investiţii sau de dezvoltare au fost generate costuri pentru o perioadă ulterioară. La momentul înregistrării acestor costuri, deciziile care le-au generat nu mai pot fi schimbate.

5. Apariţia unui *cost global* în rezultatul financiar de natura costurilor fixe neimputabile poate avea în contrapartidă *venituri globale suplimentare* care trebuie identificate de către analiza economică. De exemplu, închirierea spaţiului excedentar determină venituri din chirii care înlocuiesc veniturile din activitatea de producţie.

6. Raţionamentele asupra competitivităţii producerii de bunuri economice (produse, servicii, lucrări) au un sprijin metodologic important din perspectiva metodei imputaţiei raţionale a costurilor fixe. Structura necorespunzătoare a activelor faţă de activitatea desfăşurată poate fi o cauză a unei competitivităţi reduse.

7. Nu este identitate între *costurile subactivităţii* şi *costurile parazitare*. Costurile subactivităţii pot deveni imputabile dacă se modifică volumul de activitate. Ele sunt în legătură cu obiectul de activitate, dar sunt supradimensionate, în timp ce componenta parazitară nu are nici un fel de legătură cu obiectul de activitate.

8. Existenţa costurilor fixe imputabile şi neimputabile nu elimină gruparea în directe şi indirecte. Pot fi înregistrate costuri fixe directe care nu sunt imputabile.

9. Costurile fixe neimputabile nu sunt legate nemijlocit de capacităţi economice active sau inactive. Determinarea părţii din costurile fixe care nu poate fi imputată rezultă din calcul (este o „imputare raţională"), nu din considerente de echitate sau echilibru.

10 Utilizarea conceptului de *activitate normală* în cadrul metodei imputaţiei raţionale a costurilor fixe subliniază posibilitatea şi obligativitatea pentru microeconomie de a defini şi calcula un indicator care să îndeplinească funcţiile respective. Dacă nu se poate defini pentru o entitate dată (caracterizată prin anumiţi parametrii) un nivel de activitate normală nu va putea fi aplicată metoda imputaţiei raţionale a costurilor fixe şi nu vor putea fi desprinse concluziile aferente.

11. Din algoritmul metodei imputaţiei raţionale a costurilor fixe rezultă un cost unitar efectiv care are un comportament apropiat costului variabil unitar.

Înregistrarea contabilă a costului subactivității poate fi făcută în două moduri în funcție de încadrarea sa economică. Dacă se consideră că este o *componentă a costului total* se face înregistrarea:

902.CS = %
923
924

în funcție de categoria costurilor fixe identificate ca fiind neîncorporabile.

Dacă, în schimb, costul subactivității este tratat drept o *abatere* de la nivelul target al firmei atunci se face înregistrarea:

903.CS = %
923
924

Atât la contul 902, cât şi la contul 903 analiticul CS reprezintă „costul subactivității".

Dezvoltarea aplicațiilor în care este folosită metoda imputației raționale a costurilor fixe presupune *rezolvarea şi clarificarea unor probleme de teorie economică*.

1. *Mecanismul de stabilire a activității normale*.

2. *Tipul imputației raționale recomandat* în diferite cazuri. Poate fi vorba de *imputație simplă* sau *multiplă* (bazată pe coeficienți diferiți pentru fiecare centru de cost).

3. Care este gradul de predictibilitate sau, altfel spus, cât de mare este *eroarea ataşată algoritmului* din metoda imputației raționale a costurilor fixe. Se ştie că, în economie, nu se poate lucra cu certitudini, dar tot atât de adevărat este că sunt necesare etaloane credibile pentru probabilitatea de a fi exacte rezultatele obținute din diverşi algoritmi. Practica va da probabil un răspuns în perioada următoare la această întrebare, pe măsura aplicării metodei de către cât mai multe entități şi a generalizării ştiințifice a rezultatelor obținute.

4. Stabilirea unor *unități de măsură relevante pentru volumul de activitate*. Pot fi avute în vedere:

a) numărul unităților de lucru;
b) costurile cele mai semnificative ale unui centru de cost (de venit, de profit sau de responsabilitate);
c) funcționarea capacității economice (de producție la firmele productive) reale, nu a celei teoretice. Frecvent datele din cărțile tehnice nu mai corespund, ceea ce face ca o trecere a lor în indicatorii de capacitate teoretică să genereze erori majore încă din faza inițială de aplicare a metodei.

5. Alegerea nivelului de agregare (dezagregare) potrivit pentru calculul imputației raționale a costurilor fixe la entitățile cu activitate complexă şi volum mare de activitate. Este posibilă teoretic una din următoarele opțiuni:

a) imputație la nivelul grupului;
b) imputație la nivel de întreprindere sau persoană juridică independentă;
c) imputație la nivelul unor secțiuni omogene din cadrul fiecărei firme;
d) imputație la nivelul centrelor de cost;
e) imputație la nivelul centrelor de responsabilitate;
f) imputație la nivelul locurilor de muncă.

Ultimele două variante ridică unele probleme legate de capacitatea sistemului informațional. Programele din clasa ERP pot dezvolta până la acest nivel de detaliere algoritmii specifici metodei imputației raționale a costurilor fixe. Se poate ajunge la calculul costului pe persoană (*job-costing*) sau pe utilaj.

Secțiunea 2.17.
CALCULAȚIA DE PROIECT ÎN ECONOMIA MODERNĂ

2.17.1. *Probleme generale*

Între variantele de organizare şi conducere a activităților eterogene şi flexibile din economia contemporană se află sistemul pe proiect. Fiecare lucrare, activitate, serviciu, produs sau grupă de produse destinate într-un interval precizat sau determinabil de timp unui anumit client sau unei grupe delimitate de clienți formează un proiect. În cadrul acestui sistem generos se poate folosi o gamă variată de metode concrete din cele puse la dispoziție de știința economică cu mai mult sau mai puțin timp în urmă. Caracterul flexibil al oricărei activități din sistemul de organizare şi conducere pe proiect este presupus drept implicit.

Elementele care definesc un proiect şi de care trebuie să se țină cont la elaborarea calculației de cost sunt: intrările, ieşirile, procesul de transformare sau de creare valoare adăugată, resursele consumate şi cele blocate în cadrul proiectului, durata de derulare, timpul util (operativ sau productiv) în cadrul duratei totale de derulare, restricțiile economice, tehnologice, sociale sau administrative.

Calculația de proiect de desfăşoară în mai multe *etape*.

Etapa I constă în stabilirea conținutului exact sau cât mai exact posibil al proiectului. În această etapă se estimează resursele care vor fi consumate sau alocate (blocate) pentru proiect şi situația nou creată prin derularea proiectului.

În **etapa a II-a** se identifică toate variantele şi alternativele posibile ale proiectului descris la etapa I. Se evită apariția unei inflații de variante prin modificare de parametrii sau caracteristici simple ale proiectului.

Etapa a III-a constă în definirea *status quo*-ului (situației existente în cazul în care proiectul nu se desfăşoară).

În **etapa a IV-a** se identifică toți potențialii beneficiari ai proiectului şi toți cei ale căror interese sunt afectate negativ. Beneficiarii sunt grupați pe categorii relevante pentru entitatea care derulează proiectul: patronat şi administrație proprie (indicatori de rezultate financiare), salariați, colaboratori externi permanenți, colaboratori externi ocazionali, parteneri de afaceri curenți, finanțatori de orice tip, autorități publice de diferite categorii (locale, centrale, de control etc.), cetățeni situați în apropierea unor eventuale locuri de desfăşurare a proiectului, alte categorii de cetățeni independenți sau organizați, alte categorii afectate. De exemplu, un proiect de finalizare a Canalului Bucureşti - Giurgiu ar avea printre susținători proprietarii de terenuri limitrofe ale căror valori ar spori imediat foarte repede şi deținătorii de ambarcațiuni pentru transportul pe apă. Firmele de transport auto ar fi între cei afectați negativ.

În **etapa a V-a** se fac estimările costurilor, beneficiilor şi ai altor indicatori de eficiență. În cazul proiectelor de natura investițiilor se calculează obligatoriu durata de recuperare.

În **etapa a VI-a** se formulează schemele de finanțare a proiectului, pornind de la indicatorii calculați în etapa a V-a.

În calculația de proiect sunt avute în vedere câteva ***reguli importante***.

1. Două *proiecte* sunt considerate *independente* unul față de celălalt dacă adoptarea unuia nu afectează costurile şi profitul celuilalt. Proiectele dependente unul de altul pot fi identificate pe baza următoarelor elemente:
   – schimbul reciproc sau transferul unilateral important de date;
   – repetarea datelor în cele două proiecte; proceduri mixte;
   – suprapunerea autorității sau a responsabilității în proiectele respective;
   – consumuri sau imobilizări în comun de resurse;
   – puncte critice dintr-un proiect sunt în funcție de evoluțiile altui proiect.

2. Alegerea traiectoriei de urmat pentru o entitate conform managementului bazat pe costuri presupune alegerea unei combinații de proiecte care minimizează costurile sau maximizează profitul net.

3. Două proiecte *se exclud reciproc* dacă adoptarea unuia presupune automat respingerea celuilalt şi invers. Lista proiectelor care se exclud reciproc este una din restricțiile managementului de proiect.

4. Dacă două sau mai multe proiecte au efect sinergic (efect pozitiv mai mare dacă sunt adoptate împreună) atunci vor fi tratate împreună ca formând un proiect distinct. Se va elabora o calculație separată pentru fiecare combinație de proiecte cu efect sinergic.

5. Nu este eficient şi practic să fie comparate proiecte cu scale diferite de măsură. Construcția unei hale de producție, de exemplu, nu va fi comparată cu schimbarea mecanismelor de reglare a unor utilaje. Decalajul major în dimensiunea celor două proiecte presupune abordarea lor pe baza unor criterii diferite şi a unor calculații de cost structural modificate.

6. În multe cazuri este important de separat beneficiul negativ de cost suplimentar. Beneficiul negativ poate fi înlocuit prin provizion sau cost de asigurare.

7. Interferența unor proiecte trebuie să facă obiectul unor calculații separate pentru a stabili compatibilitatea lor.

8. Este bine de identificat proiectele care nu pot beneficia de bugete suplimentare sau la nivelul optim de dezvoltare din motive administrative, de politică a firmei, din constrângeri legislative sau alte asemenea cauze extraeconomice. Din analiză ar putea rezulta costul acceptării riscurilor extraeconomice pentru a promova proiectele respective la nivelul la care aduc maxim de profit net.

9. La inițierea oricărui proiect este bine să se precizeze dacă acesta urmăreşte respectarea (conservarea) *statu-quo*-ului sau reprezintă un proiect de îmbunătățire a situației existente prin ameliorarea cel puțin a unui parametru.

2.17.2. *Analiză comparativă între calculația de proiect şi alte metode din contabilitatea de gestiune*

Toate tipurile de calculație a costurilor acceptate de ştiința economică pot fi descompuse în calculații de proiect. Practic, o serie de acțiuni menite să ducă la realizarea obiectului de activitate din diversele firme pot fi abordate drept sub-proiecte independente în cadrul proiectului general al entității respective. Achiziția fiecărui utilaj, cumpărarea de materii prime sau mărfuri de un anumit tip de la un furnizor, utilizarea unui concept comercial precizat sau a unei linii

tehnologice definite sunt numai câteva din inițiativele manageriale care pot fi tratate drept sub-proiecte. Întreaga activitate va fi astfel o sumă de proiecte iar calculația costurilor în entitatea respectivă va fi de fapt însumarea unor calculații de proiect. În continuare sunt prezentate elemente comune şi deosebiri între calculația de proiect privită ca atare şi câteva din metodele de calculații de cost acceptate de ştiința eco-nomică astăzi.

Metoda globală de calculație a costurilor va fi asimilată calculației de proiect dacă fiecare sorto-tipo-dimensiune sau reper poate să reprezinte un proiect distinct. Practic, o entitate de orice dimensiune sau tip îşi propune să obțină anumite bunuri economice în urma unui proces pe care îl apreciază ca fiind eficient. În măsura în care nu există legături de dependență între diferitele bunuri, decizia de a-l realiza pe fiecare poate fi considerată ca fiind un proiect independent. Produsele secundare şi producția cuplată sunt eliminate din categoria proiectelor independente.

Metoda de calculație pe faze are, la rândul ei, mai multe conexiuni cu orice tip de calculație de proiect. Fiecare fază este un proiect datorită caracterului autonom de gestiune a resurselor şi a posibilității de măsurare a rezultatelor. De asemenea fiecare produs în totalitatea sa este un proiect. Din combinarea celor două descompuneri în proiecte în cazul metodei pe faze pot rezulta sub-proiecte la nivelul fazelor pentru fiecare produs sau reper în parte.

Industria cu producție de serie a utilizat în ultimul timp în proporție mare *metoda pe comenzi*. Folosirea de către un număr mare de utilizatori a acestei metode a permis îmbunătățirea şi perfecționarea ei. Specialiştii au devenit familiarizați cu această metodă de calculație a costurilor. Sistemele informaționale au fost gândite în timp ca şi cum această metodă era principala formă de organizare a fluxurilor de date. Mecanismele decizionale au evoluat în corelație strânsă cu posibilitățile acestei metode. În astfel de condiții, conceptele noi trebuie să facă trimitere la această metodă pentru a desprinde mai uşor elementele de continuitate şi cele de discontinuitate.

O primă caracteristică comună între metoda pe comenzi şi calculația de proiect este *delimitarea exactă în timp* a produselor, lucrărilor, serviciilor. În cazul metodei pe comenzi există o dată exactă de lansare inclusă în documente oficiale de uz intern ale firmei. De asemenea sunt strict determinate în timp data sau datele de finalizare a comenzii, conform notelor de predare sau altor documente de asemenea de uz intern. Calculația de proiect presupune prin esența ei realizarea unui bun economic într-un interval de timp determinat sau determinabil. De obicei, fiecare proiect corespunde unei înțelegeri contractuale a producătorului (prestatorului, executantului) cu un anumit tip de clientelă.

Concretizarea „materială" a proiectelor şi comenzilor este o altă caracteristică pe care o au ambele sisteme de gestiune. Prin concretizare „materială" nu se exclud finalizarea proiectelor sau comenzilor în bunuri economice de natura serviciilor sau a lucrărilor. Elementul specific este *conturarea de la început a conținutului* pe care îl va avea rezultatul final.

Caracterul nerepetitiv este de asemenea un punct comun al calculației de proiect şi al metodei pe comenzi. Fiecare comandă şi fiecare proiect este privit de manageri, executanți, beneficiari sau de terți drept o combinație unică a factorilor şi a resurselor de care dispune entitatea patrimonială, cu o destinație unică. Dinamismul condițiilor interne şi externe în care se desfăşoară procesele economice face ca la fiecare nou proiect sau nouă comandă ceva să fie schimbat. În condițiile specifice țării noastre, sistemul fiscal, exigențele salariale, dificultățile unor furnizori de

inputuri care impun modificări ale reţetelor tehnologice – sunt elemente care generează un ritm cu totul deosebit al schimbărilor şi susţin caracterul nerepetitiv al fiecărei comenzi sau proiect. În ţările cu economie dezvoltată astfel de schimbări sunt determinate, în primul rând de soluţiile noi aduse pentru a veni în întâmpinarea nevoilor consumatorilor.

În metoda pe comenzi şi în calculaţia de proiect se introduce *ipoteza fluxului tehnologic sau economic unidirecţional*, fără feed-back. Este o ipoteză într-adevăr simplificatoare, dar care ţine cont de realităţi din firmele moderne. La baza lansării de comenzi sau de proiecte stau de regulă contracte comerciale ferme. În economia de piaţă există un adevărat dictat sau cult al contractului. Odată semnat el se respectă „ad literam". Nu se mai poate reveni decât în situaţii speciale. Revenirea la datele iniţiale presupune costuri suplimentare. Astfel de adaptări sunt privite strict conceptual în metoda pe comenzi sau în calculaţia de proiect drept o nouă comandă sau un nou proiect. În aceste condiţii se poate face abstracţie de feed-back.

Dimensiunea lotului este un alt punct comun între metoda pe comenzi şi calculaţia de proiect. Spre deosebire de metoda globală sau metoda pe faze, care presupun loturi relativ mari sau foarte mari, în metoda pe comenzi şi în calculaţia de proiect cantităţile pot fi relativ mici. Aceasta înseamnă că cele două sisteme de gestiune sunt mai adaptate activităţilor flexibile caracteristice noii faze de dezvoltare a economiei.

Finalizarea comenzilor şi a proiectelor are loc pe baza unor documente certe şi stabilite cu o anumită rigoare. De regulă, astfel de momente în ciclul firmei reprezintă puncte de cotitură sau de inflexiune din perspectivă grafică.

Durata ca atare a comenzilor sau proiectelor în cadrul aceleaşi entităţi patrimoniale poate fi diferită în funcţie de specificul fiecărui caz în parte. Vorbim astfel despre o durată flexibilă adaptată conţinutului real al fiecărei comenzi sau proiect în parte, în condiţii de rigoare ale termenelor flexibile stabilite.

O problemă complexă a calculaţiei costurilor în orice sistem este reprezentată de *producţia în curs de execuţie*. Metoda pe comenzi şi calculaţia de proiect nu aduc soluţii revoluţionare de stabilire a acestui indicator semnificativ. Este comun la metoda pe comenzi şi la calculaţia de proiect *semnificaţia* dată acestei „*producţii* în curs de execuţie". Termenul producţie este scos în relief pentru a puncta că poate fi vorba şi despre servicii sau lucrări în curs de execuţie.

Integrarea programării în tot mai multe discipline economice a generat şi în contabilitate o evoluţie importantă: accentuarea rolului previzional al contabilităţii. În aceste condiţii este importantă *relevanţa costului programat* în cadrul diferitelor sisteme de calculaţie. În ambele sisteme analizate costul programat apare ca element esenţial al calculaţiei şi este în strânsă corelaţie cu preţul de deviz. În felul acesta, funcţia previzională a contabilităţii apare explicit din calculaţia de preţ.

Corelarea dintre calculaţia costurilor şi procesul managerial este o exigenţă majoră a întreprinderii moderne. Metoda pe comenzi şi calculaţia de proiect asigură un *flux de informaţii către decidenţi bazat pe aceleaşi ipoteze metodologice şi de reprezentativitate*. Selecţia informaţiei transmisă cadrelor de conducere va fi totuşi diferită de la o firmă la alta chiar şi în cazul acestor sisteme de gestiune datorită specificului dat de natura activităţii, dimensiune, structură a patrimoniului, probleme ale competiţiei din cadrul sectorului şi preferinţe ale utilizatorilor.

Interferenţa dintre diferite sisteme de gestiune sau metode de calculaţie este o problemă importantă în contabilitatea modernă. Datorită flexibilităţii activităţii

firmele sunt nevoite să modifice sistemele de gestiune sau metodele de calculaţie a costurilor. Pentru aceasta este nevoie ca un anumit sistem sau o anumită metodă să fie compatibilă cu un număr cât mai mare de alte sisteme sau metode. Dacă nu este posibilă compatibilitatea cu o gamă mare de alte sisteme sau metode de calculaţie este bine ca cel puţin să existe compatibilitate cu variante folosite frecvent de alţi utilizatori dintr-o activitate similară sau de pe acelaşi palier de mărime.

Una din metodele de calculaţie folosită frecvent în ultima vreme este *metoda standard-cost.* În cadrul acestei metode apare noţiunea de *cost standard*. Metoda pe comenzi şi calculaţia de proiect folosesc şi ele ca element esenţial costul standard. Din acest motiv putem spune că există un anumit grad de compatibilitate între sistemele respective. Prin utilizarea costului standard are loc de asemenea integrarea postcalculaţiilor cu antecalculaţiile. Caracterul complet al acestora, prin referinţa la ansamblul ciclului intern, permite corelarea şi compatibilitatea calculaţiei de proiect şi a metodei pe comenzi cu o gamă largă de sisteme.

Unul din obiectivele calculaţiei de preţ este fundamentarea preţului de vânzare. Din această perspectivă, corelaţia în cadrul calculaţiei dintre costul efectiv, costul programat, preţul de deviz şi preţul efectiv este utilă. În cadrul metodei pe comenzi şi a calculaţiei de proiect apare această corelaţie la un prag de semnificaţie maxim.

Analiza economică are printre alte sarcini şi pe cea de *gestiune şi delimitare a activităţii curente, de investiţii, cercetare-dezvoltare, comercială*. În cadrul metodei pe comenzi şi a calculaţiei de proiect are loc o separare la toate componentele calculaţiei de cost între activităţile curente ale entităţii patrimoniale, cele de investiţii, cercetare-dezvoltare, comerciale, etc. Pentru fiecare gen sau categorie omogenă de produse, lucrări, servicii se lansează comenzi, respectiv proiecte diferite, pe care se înregistrează fiecare categorie de cost. Se poate stabili astfel valoarea comenzilor executate sau în curs de execuţie pe fiecare categorie de activităţi. Costurile vor fi comparabile între aceste categorii de activităţi, permiţând stabilirea ponderii eforturilor firmei pentru activitatea curentă, investiţii, cercetare-dezvoltare faţă de total.

O caracteristică comună importantă între metoda pe comenzi şi calculaţia de proiect o reprezintă existenţa unui *cost unitar diferit* de la un proiect (o comandă) la altul chiar în cazul identităţii de nomenclator. Din această perspectivă, caracterul dinamic al realităţilor din entitatea patrimonială este reflectat corespunzător pe planul calculaţiei de cost.

Instituirea responsabilităţilor în cadrul fiecărei firme reprezintă o cerinţă tot mai presantă în contextul intensificării concurenţei pe majoritatea pieţelor. Reversul responsabilităţii este stimularea pentru rezultate pozitive. Calculaţia de proiect şi metoda pe comenzi fac parte din acele sisteme care permit *identificarea* cât mai exact posibil a *locului* în care au loc *abateri* negative sau pozitive, amploarea lor şi posibilitatea de analiză a cauzelor. Se poate urmări comparativ traiectoria costurilor efective pe fiecare componentă şi pe fiecare lună faţă de traiectoria propusă sau programată. Se va identifica astfel momentul şi locul în care are loc fiecare tip de abatere, putând să se verifice circumstanţele apărute în acel loc şi în acel moment. Pe această premisă se poate asigura integrarea cu *metoda bugetelor*, tot mai frecvent utilizată în managementul modern.

Calculaţia de proiect şi metoda pe comenzi permit de asemenea *utilizarea tehnicii scenariilor*, inclusiv testarea scenariilor propuse. Aşezarea operaţiilor în ordine raţională, respectiv în cea a fluxului tehnologic şi întocmirea calculaţiilor în această ordine uşurează aplicarea tehnicii scenariilor. În acest fel pot fi identificate soluţii pentru problemele firmei pe o bază multimetodologică.

Deşi nu este un moment de dorit, gestionarea crizelor face parte din viaţa firmelor. Prin tipul de istoric pe care îl înregistrează, metoda pe comenzi şi calculaţia de cost pot prevedea elemente specifice unor crize viitoare ale entităţii patrimoniale. Desprinderea regulilor ciclicităţii din interiorul firmei poate genera estimări viitoare rezonabile asupra evoluţiei unor variabile şi a corelaţiilor dintre ele.

Metoda de calculaţie pe locuri de consum poate fi privită ca o sumă de calculaţii de proiect la nivelul fiecărui centru de cost. Opţiunea tactică de afaceri cu rol decisiv în metoda pe locuri de consum este modul de organizare spaţială a activităţii economice şi modul de grupare în centre de cost a segmentelor în care sunt alocate resursele. Un anumit centru de cost poate să devină acceptabil din punct de vedere al administraţiei dacă îşi reduce consumurile, îşi măreşte contribuţia la realizarea veniturilor sau suferă modificări de integrare în fluxul general (i se adaugă sau i se iau anumite locuri de consum). Fiecare centru de cost în configuraţia sa existentă reprezintă astfel o opţiune şi un proiect pentru entitatea patrimonială respectivă.

În cazul *metodei de calculaţie standard - cost* se poate considera fiecare tipo-dimensiune ca făcând parte dintr-un proiect care se derulează în condiţiile prescrise de normele ştiinţifice.

CONCLUZII

1. Entităţile patrimoniale pot utiliza una din următoarele metode de calculaţie a costurilor:
   – metoda globală de calculaţie a costurilor
   – metoda de calculaţie pe faze
   – metoda de calculaţie pe comenzi
   – metoda de calculaţie pe locuri de consum
   – metoda direct-costing
   – metoda costurilor directe
   – metoda standard-cost
   – metoda tarif-oră-maşină
   – metoda Georges Perrin
   – metoda target-costing
   – metoda ABC de calculaţie a costurilor
   – metoda costurilor specifice
   – metoda imputării raţionale a costurilor fixe
   – metoda ADC de calculaţie şi analiză a costurilor (optimizarea cost-durată)
   – calculaţie de proiect

2. La alegerea metodei de calculaţie a costurilor se va ţine cont de parametrii specifici entităţii patrimoniale.

3. Metodele de calculaţie parţială a costurilor sunt:
   – metoda direct-costing
   – metoda costurilor directe
   – metoda costurilor specifice
   – metoda imputării raţionale a costurilor fixe.

Toate celelalte metode sunt de tip absorbant.

Capitolul 3

ANALIZA COSTURILOR ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Scopul capitolului *Analiza costurilor în contabilitatea de gestiune* este familiarizarea viitorilor economişti cu problemele specifice analizei costurilor în cadrul întreprinderii moderne.

Obiectivele capitolului *Analiza costurilor în contabilitatea de gestiune* sunt:

- cunoaşterea principalelor metode de analiză a costurilor;
- formarea deprinderilor de analiză a costurilor unei întreprinderi cu anumite particularităţi;
- înţelegerea mecanismelor informaţionale ale analizei costurilor;
- aprecierea calităţii unei analize de cost făcute de un terţ în condiţii particulare cunoscute.

Introducere la capitolul *Analiza costurilor în contabilitatea de gestiune*. Analiza costurilor este o etapă firească după cele parcurse până la acest moment, respectiv cunoaşterea modului de calculaţie, contabilizare şi previziune a costurilor. Analiza costurilor valorifică superior etapele de calculaţie, contabilizare şi previziune a costurilor. Numai după etapa de analiză există o informaţie complectă privind costurile. Din toate aceste motive capitolul 3 tratează problemele analizei costurilor.

Concepte-cheie tratate:

- analiza calitativă a costurilor
- analiza relaţiilor factorial-cauzale
- procedeul concordanţei
- procedeul diferenţei
- procedeul combinat
- procedeul variaţiilor concomitente
- procedeul soldului(restului)
- procedeul comparaţiei
- procedeul descompunerii(diviziunii)
- analiza cantitativă a costurilor
- tehnica balanţieră
- procedeul substituirii valorii factorilor
- procedeul ratelor
- procedeul corelaţiilor
- ecuaţie de regresie
- lanţuri Markov
- analiza cost-beneficiu
- analiza structurală a costurilor
- analiza în dinamică a costurilor
- energia informaţională în analiza costurilor
- analiza matricială a costurilor

- analiza valorii aplicată la costuri
- optimizare a costurilor
- valoare de întrebuinţare
- calcul marginal
- analiza de senzitivitate
- costul capitalului

Pentru studierea materialului din capitolul 3 se recomandă parcurgerea înainte a lucrării *Contabilitate de gestiune. Noţiuni fundamentale*, a capitolului 1 şi 2 din prezenta lucrare, a manualului universitar de *Economie politică* şi a celui de *Analiză economico-financiară*.

După parcurgerea capitolului 3 studenţii vor obţine informaţii şi deprinderi de calcul pentru folosirea metodelor de analiza costurilor în cazuri concrete apărute în practica firmelor moderne.

Secţiunea 3.1.

TEHNICI ŞI PROCEDEE ALE ANALIZEI COSTURILOR

3.1.1. *Tehnicile şi procedeele analizei calitative a costurilor*

Principalele procedee ale analizei calitative sunt:
A) Procedee ale determinării relaţiilor factorial-cauzale
B) Procedee ale analizei calitative standard.

A. **Procedee ale determinării relaţiilor factorial-cauzale**

Principalele procedee ale determinării relaţiilor factorial-cauzale sunt: procedeul concordanţei, procedeul diferenţei, procedeul combinat, procedeul variaţiilor concomitente, procedeul soldului(restului).

a) *Procedeul concordanţei* se bazează pe constatarea prezenţei repetate a unei sau unor împrejurări comune. Esenţa procedeului concordanţei poate fi rezumată astfel: dacă la fenomenul caracterizat (cercetat) se constată că în toate cazurile observate apare o împrejurare comună sau un cumul de condiţii comune, atunci această împrejurare sau acest cumul de condiţii constituie *cauza fenomenului*, generează fenomenul. De exemplu, se constată în mai multe cazuri că perfecţionarea pregătirii profesionale a personalului reduce costurile calităţii. În aceste condiţii se poate stabili că una din cauzele care determină reducerea costurilor calităţii este perfecţionarea pregătirii profesionale a personalului.

b) *Procedeul diferenţei*, în linii mari asemănător cu procedeul concordanţei, constă în observarea diferenţelor dintre mai multe împrejurări ale fenomenului/ procesului cercetat: dacă împrejurările în care apare un fenomen şi împrejurările în care acesta lipseşte se aseamănă între ele prin toate condiţiile cu excepţia uneia, atunci chiar această împrejurare este cauza fenomenului studiat. De exemplu, dacă dintre mai multe firme care comercializează acelaşi produs costurile sunt semnificativ mai mici la singura dintre ele care are un control intern de gestiune, se poate stabili că tocmai controlul intern de gestiune poate sta la baza reducerii costurilor.

c) *Procedeul combinat* constă dintr-o combinație a procedeelor concordanței și diferenței: dacă două sau mai multe cazuri de apariție a fenomenului cercetat se aseamănă prin prezența uneia și aceleiași împrejurări, iar alte două sau mai multe cazuri se aseamănă prin absența acelei împrejurări, atunci această împrejurare este cauza.

d) *Procedeul variațiilor concomitente* se bazează pe observarea transformărilor produse în cadrul fenomenelor economice: dacă unei variații a unui fenomen îi urmează întotdeauna o anume variație a altui fenomen, primul fenomen este cauza (sau o parte din cauză), respectiv o condiție necesară pentru cel de-al doilea. De exemplu, creşterea costurilor cu bonusurile salariale pentru performanțe este urmată de creşteri şi mai mari ale performanțelor, ceea ce generează reducerea ponderii costurilor fixe în total costuri. Pe baza acestor constatări se poate stabili că una din cauzele reducerii ponderii costurilor fixe este stimularea performanțelor angajaților prin acordare de bonusuri salariale.

e) *Procedeul soldului (restului)* presupune eliminarea unei părți cunoscute a fenomenului analizat. Are loc o abstractizare forțată. Ipoteza de bază este următoarea: dacă se elimină dintr-un fenomen acea parte care este cunoscută drept consecință a unei părți din împrejurările în care apare, rămășița acelui fenomen este (probabil) consecința împrejurărilor date. Procedeul soldului(restului) se aplică de regulă atunci când se cunoaşte modificarea totală a fenomenului economic şi influențele a (n-1) factori din totalul de n factori, cerându-se să se stabilească influența nedeterminată a unuia dintre factori. În acest scop se stabileşte diferența dintre modificarea totală şi influențele factorilor, ale căror mărimi au fost determinate. De exemplu, o firmă care produce şi comercializează aparatură de laborator înregistrează pierderi. În țară există şi alte firme care comercializează aparatură de laborator similară, dar din import. Aceste firme înregistrează profit, întocmesc şi publică situații financiare suficient de detaliate din care rezultă un raport pozitiv între veniturile şi costurile perioadei. Pe baza procedeului soldului la firma analizată, pierderile vor fi căutate, în primul rând, la activitatea de producție aparatură de laborator. Un alt exemplu ne indică structura pe tipuri de costuri. Dacă se cunoaşte influența salariilor şi a sistemului fiscal, poate fi determinată influența costurilor materiale în total costuri. De asemenea, cunoaşterea costurilor totale şi a celor variabile permite stabilirea influenței costurilor fixe.

B) **Procedee ale analizei calitative standard**

Analiza calitativă standard utilizează următoarele procedee specifice analizei economico-financiare în general: procedeul comparației, procedeul diviziunii şi descompunerii rezultatelor.

a) *Procedeul comparației* este mai frecvent utilizat în analiza statistică şi în cea economico-financiară. Trăsătura caracteristică a acestui procedeu constă în studierea proceselor şi a fenomenelor economice pe baza unui criteriu de referință, stabilind asemănări şi deosebiri față de acesta. În conformitate cu procedeul comparației, orice rezultat al activității întreprinderii sau indicator se apreciază numai în raport cu anumite criterii. Pentru a realiza o comparație pe bază de criterii ştiințifice este necesar să fie îndeplinit *criteriul comparabilității datelor şi a indicatorilor*. De exemplu, nu se pot compara indicatorii unor subunități comerciale din localități cu potențial diferit sau chiar din aceeaşi localitate, dar din zone cu vad comercial diferit. De asemenea nu pot fi comparate costurile unor secții care produc aceleaşi componente, dar folosesc tehnologii diferite. În analiza costurilor cu finanțarea se va avea în vedere în toate cazurile gradul de capitalizare. Pentru

performanţele globale ale firmelor trebuie ţinut cont de asemenea şi de potenţialul uman utilizat, sistemele de management şi organizare, fluxurile informaţionale, alte elemente relevante pentru companie.

b) *Procedeul diviziunii şi descompunerii rezultatelor* concepe studierea realităţilor economice prin pătrunderea în structura procesului economic. Are loc o descompunere a proceselor în elementele lor componente. În cazul aplicării acestui procedeu la analiza costurilor, rezultatele înregistrate în contabilitate se descompun pe nivelurile componente permise de structura organizatorică, de capacitatea sistemului informaţional şi a celui de prelucrare a datelor. Procedeul diviziunii şi descompunerii rezultatelor devine astfel o modalitate de a localiza realizările din domeniul costurilor. Descompunerea are loc în plan orizontal, în plan vertical sau combinat. Costurile agenţilor economici din diferite domenii conform acestui procedeu se descompun pe niveluri componente. De exemplu, costurile totale se vor descompune pe articole şi centre de cost, pe funcţiuni ale întreprinderii, pe obiective, pe forme de finanţare a activităţii, etc. Descompunerea pe centre de cost, pe centre de venit, pe centre de profit, pe centre de responsabilitate, pe locuri de muncă corespunde planului vertical. O altă cale de descompunere este cea pe baza separării fenomenelor complexe în fenomene omogene sau al unor indicatori complecşi în indicatori elementari (simpli). De exemplu, costurile cu dobânda se descompun în influenţa pe care o are masa creditului şi cea pe care o are dobânda totală relativă (rata dobânzii aplicată de finanţator împreună cu celelalte componente ale costurilor bancare: comisioane, speze etc.). Pe de altă parte, costul cu dobânda poate fi descompus pe factorii sau fenomenele care generează necesitatea de finanţare: creditul comercial acordat furnizorilor (avansuri), durata ciclului de aprovizionare, durata ciclului economic intern, valoarea stocurilor, durata de încasare a creanţelor, dimensiunea şi durata pierderilor temporare din exploatare. Firma poate să stabilească contribuţia fiecăruia din aceste fenomene-cauză la nivelul total al dobânzii plătite. Costul total salarial se descompune, la rândul lui, în costul efectiv al forţei de muncă (salariul net), costul cu impozitele şi taxele suportate de angajaţi, costul cu impozitele suportate de angajator, alte costuri cu forţa de muncă. Tot mai multe firme au inclus conceptul de job-costing, care este, la acest moment, cea mai amplă dezvoltare informaţională în analiza costurilor. În plan orizontal, descompunerea se poate realiza pe grupe de produse, grupe de mărfuri, produse, mărfuri, repere, sorturi, sorto-tipuri, sorto-tipo- dimensiuni, până la nivel de tranzacţie. Astfel se poate asigura profunzime în studierea faptelor, pentru a constitui pe această cale un suport concret al analizei costurilor firmei şi o modalitate de a localiza efectele şi cauzele lor în timp şi spaţiu. Are loc cunoaşterea exactă a comportamentului costurilor la cel mai analitic nivel posibil.

3.1.2. ***Tehnicile şi procedeele analizei cantitative a costurilor***

Principalele tehnici cantitative de analiză sunt: tehnica balanţieră (metoda „input-output"), tehnica substituirii valorii factorilor, tehnica corelaţiilor.

Tehnica balanţieră, numită şi *metoda input-output*, se utilizează în cazul în care între elementele fenomenului cercetat există relaţii de tip determinist de natura sumei şi/sau diferenţei, legături care oglindesc cantitativ interdependenţa dintre

elementele fenomenului. Modelul analitic de exprimare a relațiilor balanțiere este de forma:

$$A = B + C - D \qquad (3.1.2.1)$$

în care A,B,C,D sunt parametrii variabili.

Din această relație rezultă ecuația stocului sub forma:

$$S_F = S_I + I - E \qquad (3.1.2.1)$$

în care: S_F – stocul final (la sfârşitul perioadei);

S_I – stocul inițial (la începutul perioadei);

I – intrările în decursul perioadei;

E – ieşirile în decursul perioadei.

Pe baza relației (3.1.2.2) poate fi calculat oricare din cele 4 elemente care este necunoscut. Condiția necesară este să poată fi stabilite celelalte 3 elemente. În cadrul sistemului informațional al costurilor, elementele din ecuația stocului au următoarea semnificație:

SF = costul stocurilor la sfârşitul perioadei;

SI = costul stocurilor la începutul perioadei;

I = costul stocurilor intrate în gestiune;

E = costul stocurilor ieşite din gestiune.

În felul acesta ecuația stocului are aplicație directă la sistemul informațional al costurilor. În analiza elementelor componente se va ține cont de ansamblul normelor contabile relevante. De exemplu, se va ține cont acolo unde este cazul de IAS 2 privind modul de evaluare a stocurilor şi componentele sale obligatorii. La stocurile stabilite pe bază de inventar se vor aplica normele (naționale, internaționale sau proprii entității patrimoniale) privind inventarierea.

Prezentăm, în continuare, câteva *exemple practice de folosire a ecuației stocului în analiza sistemului informațional al costurilor*.

Exemplul 1. Frecvent firmele doresc algoritmi de testare a exactității procedurilor informatice pentru descărcarea de gestiune. Într-o astfel de variantă, ecuația stocului se prezintă în următoarea formă:

$$E = SI + I - SF \qquad (3.1.2.3)$$

În această situație de testare a algoritmilor pentru descărcarea de gestiune soldul inițial şi soldul final sunt stabilite pe bază de inventariere sau prin calcul analitic la nivel de sorto-tipo- dimensiune. Intrările sunt obținute din contabilitatea financiară, respectiv rulajul debitor al contului de stocuri supus testării (de exemplu, contul 371 pentru mărfuri). Singurul element care trebuie determinat rămâne valoarea ieşirilor (costul ieşirilor), respectiv partea care trebuie testată din algoritmul de descărcare gestiune.

Exemplul 2. În controlul de gestiune, parte a contabilității de gestiune şi a sistemului informațional al costurilor, se impune verificarea tranzacțiilor cu diferiți parteneri după o suită de livrări şi plăți. Din inventarierea mărfurilor aflate la partener rezultă un sold final. Relația care urmează să fie aplicată este:

$$SF = SI + L - P \qquad (3.1.2.4)$$

în care: SF = soldul mărfurilor la sfârşitul perioadei conform inventarului efectuat;

SI = soldul mărfurilor la începutul perioadei sau la ultimul inventar confirmat de ambele părți;

L = livrări în cursul perioadei confirmate de beneficiar;

P = plăți în cursul perioadei confirmate de furnizor.

Observaţie. La data efectuării inventarului „iniţial" al perioadei nu existau alte creanţe (datorii) între parteneri decât cele privind stocul inventariat şi nedecontat.

Pe baza datelor din formulă se poate stabili dacă tranzacţiile s-au desfăşurat normal sau în concordanţă cu înţelegerile contractuale. În ipoteza în care SF rezultat din inventariere este mai mare decât cel din calcul înseamnă că beneficiarul a plătit în avans o parte din livrări. Dacă în schimb SF rezultat din inventariere este mai mic decât cel rezultat din calcul, beneficiarul nu a plătit integral stocul folosit sau revândut.

Procedeul substituirii valorii factorilor (procedeul substituirii în lanţ)

Procedeul substituirii în lanţ se bazează pe variaţia succesivă şi corelată a factorilor specifici fenomenului analizat.

Substituirea presupune înlocuirea într-o anumită relaţie a valorii unui factor cu o altă valoare (care are o legătură directă cu factorul). Procedeul substituirii în lanţ se poate aplica la analiza costurilor numai dacă este vorba de factori substituibili. De exemplu, dacă forţa de muncă poate fi substituită prin active fixe, se înlocuieşte în calculaţie costul folosirii forţei de muncă prin costul estimat al punerii în funcţiune şi al exploatării unor active fixe capabile să îndeplinească aceleaşi funcţii. Costul salarial al forţei de muncă poate fi substituit în altă variantă managerială prin prestaţii de la terţi. O serie de entităţi private chiar au început pe scară largă să externalizeze unele activităţi(să înlocuiască forţa de muncă salariată prin servicii prestate de persoane fizice autorizate, liber-profesionişti sau de către societăţi comerciale). Decizia a fost luată însă numai pe baza utilizării acestui procedeu de analiză.

Procedeul de analiză combinatorie a influenţelor factorilor

Influenţele factorilor sau elementelor stabilite prin diferite metode de măsurare cantitativă (substituire în lanţ, diferenţă, determinare izolată a acţiunii factorilor, calcul matricial, metoda balanţieră) pot fi diferite ca sens şi ca intensitate.

Studiul teoretic al variantelor posibile de influenţe ale factorilor unui fenomen economic are o însemnătate deosebită pentru înţelegerea cauzelor şi efectelor fenomenului. În funcţie de condiţiile concrete date, se cercetează valabilitatea uneia sau alteia dintre variante în economia întreprinderii. Studiul frecvenţei cazurilor pe variante prezintă un deosebit interes pentru relevarea relaţiilor cauzale.

Procedeul ratelor

Rata (ratio) reprezintă un raport între două mărimi care se condiţionează economic. Ratele sunt utile pentru a sesiza diferite aspecte ale eficienţei economice. Eficienţa presupune compararea efectului cu efortul pentru o anumită activitate. Drept consecinţă apar următoarele concepte: eficacitate, economicitate, eficienţă.

Eficacitatea apare atunci când efortul este constant şi efectul este variabil (efect variabil/efort constant). Este cazul firmelor care adoptă bugete de costuri rigide şi au monitorizare la rezultatele financiare.

Economicitatea se întâlneşte atunci când efectul este constant şi efortul este variabil (efect constant/efort variabil). Este cazul costurilor comerciale pe pieţe cu un pronunţat caracter invariabil (rigid) la stimulente.

Eficiența este prezentă atunci când ambii termeni sunt variabili (efect variabil/ efort variabil) Eficacitatea creşte dacă efectul creşte, efortul fiind constant.

Economicitatea creşte atunci când efortul se micşorează, iar efectul rămâne constant. Eficiența creşte atunci când ritmul de creştere a efectului este mai mare decât ritmul de creştere a efortului sau efectul creşte, iar efortul se reduce.

În esența sa *procedeul ratelor* (de structură, de eficiență) este utilizat în analiza costurilor în corelare cu metoda de analiză structurală.

Procedeul corelațiilor

Procedeul corelațiilor se utilizează în cazul în care între fenomenul analizat şi factori există *relații de tip stochastic. Utilizarea* metodei regresiei la nevoile analizei costurilor se face parcurgând următoarele etape: analiza calitativă*,* determinarea existenței legăturilor de cauzalitate şi a formei lor matematice (ecuația de regresie*),* determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie, stabilirea intensității legăturii dintre fenomenul analizat şi factorii săi de influență, înregistrarea influenței factorilor asupra fenomenului analizat.

Etapa 1. *Analiza calitativă,* În această etapă are loc stabilirea conținutului economic al fenomenului analizat y şi a factorilor săi de influență (y_1, y_2,…y_n):

$$y = (y_1, y_2, \ldots y_n)$$

Se ştie că nu în toate cazurile există legătură între consumuri şi diverşi parametrii ai procesului economic. Analiza calitativă constă tocmai în identificarea unei asemenea legături. De exemplu, între nivelul costurilor de cercetare-dezvoltare şi ritmul de creştere al firmei poate să existe o legătură. În cadrul analizei calitative se stabileşte conținutul indicatorilor şi mecanismul posibil de interacțiune. Consumurile înregistrate la cercetare-dezvoltare, care privesc de exemplu cercetarea fundamentală, s-ar putea să fie eliminate din calcul deoarece au impact întârziat asupra ritmului de creştere al firmei.

Etapa 2. *Determinarea existenței legăturilor de cauzalitate şi a formei lor matematice*. Elementul esențial al acestei etape îl constituie stabilirea *ecuației de regresie.* Forma ecuației de regresie poate fi: de tip liniar, de tip hiperbolic, de tip parabolic, de tip exponențial, alte forme de dependență.

a) Legătura de cauzalitate *de tip liniar* are forma: $Y(x) = a + bx$

În această categorie intră, spre exemplu, legătura dintre costurile totale şi volumul de activitate. Parametrul a reprezintă costurile fixe, parametrul b costul unitar, variabila x volumul de activitate.

b) Legătura de cauzalitate *de tip hiperbolic* are forma: $Y(x) = a + \frac{b}{x}$

În această categorie se încadrează, de exemplu, legătura dintre nivelul cheltuielilor fixe şi volumul veniturilor.

c) Legătura de cauzalitate *de tip parabolic are forma*: $Y(x) = a + bx + cx^2$

O astfel de legătură apare între structura activelor corporale fixe şi cifra de afaceri la 1000 lei active fixe.

d) Legătura *de tip exponențial are forma*: $Y(x) = a \cdot b^x$

Acest tip de legătură poate să apară în unele firme, de exemplu, între costurile cu amortizarea activelor fixe şi volumul de activitate; de asemenea, regăsim această formă de dependență între nivelul de dezvoltare al unei firme şi costurile cu tehnologia informației.

În toate aceste metode, a, b, c reprezintă parametrii de regresie (coeficienți), y este caracteristică rezultativă, iar x este caracteristica factorială (independentă).

Etapa 3. *Determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie*. Metoda celor mai mici pătrate este cea mai utilizată pentru determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie.

Etapa 4. Stabilirea intensității legăturii dintre fenomenul analizat şi factorii săi de influență. În urma acestei etape are loc stabilirea factorilor esențiali şi a celor neesențiali. Indicatorul utilizat pentru a realiza acest obiectiv este coeficientul de corelație. Calcularea sa se face cu ajutorul următoarei formule:

$$y_x = \frac{n\sum x_i y_i - \sum x_i \sum y_i}{\sqrt{\left[n\sum x_i^2 - \left(\sum x_i\right)^2\right]\left[n\sum y_i^2 - \left(\sum y_i\right)^2\right]}} \qquad (3.1.2.5)$$

în care: y_x – este coeficientul de corelația dintre variabila „y" şi variabila „x".

x_i – valorile observate pentru variabila „x"

y_i – valorile observate pentru variabila „y"

n – numărul observărilor (perechilor x, y)

Etapa 5. Înregistrarea influenței factorilor asupra fenomenului analizat. Pentru procesul decizional nu este suficient să se afirme că între două variabile există o relație de dependență de un anumit tip. Uneori acest lucru este cunoscut. Este necesar să se stabilească exact dimensiunea dependenței. Pentru aceasta se foloseşte *coeficientul de determinație* (simplu sau multiplu).

Calculul acestui indicator se bazează pe:

– coeficientul de regresie (la corelațiile simple);
– valorile estimate ale ecuației de regresie;
– media estimativă a caracteristicii factoriale;
– media estimativă a caracteristicii rezultative;
– dispersia caracteristicii rezultative;
– numărul observărilor pe care se bazează regresia (minimum 15 în practică).

Analiza factorilor de influență asupra costurilor
(analiza cauzală în sistemul informațional al costurilor)

Scopul principal al analizei costurilor este reducerea lor. Din această perspectivă analiza factorilor de influență este cea mai apropiată de scopul final.

Ştiința a stabilit că legăturile cauzale nu sunt simple corelații. Este vorba despre legi cauzale. Acestea pot fi reprezentate sub forma unor puteri şi forțe generatoare ale unui anumit tip de evoluție. Teoria matematică a vectorilor poate genera un instrument util în analiza cauzală a fenomenelor economice pe baza unor conversii şi a unor ipoteze metodologice adecvate. Lumea ştiințifică acceptă ideea că succesiunile asemănătoare sau chiar identice nu reprezintă prin ele însele esența cauzalității. Nici circumstanțele asemănătoare nu pot contura singure elementele definitorii ale cauzalității. Observațiile şi experimentele pot identifica situațiile în care:

a) un anumit fenomen este precedat de o cauză;
b) orice eveniment are o cauză;
c) cauza într-un mod sau altul constrânge, produce sau determină necesar efectul său. În domeniul costurilor, observațiile sunt raportările contabile, calculațiile, analizele, seriile statistice anterioare. Experimentul este tocmai materialul care urmează să fie elaborat. Acesta va sta la baza unei decizii manageriale care va modifica pe cale experimentală raporturile sociale, economice sau tehnologice existente.

3.1.3. *Abordarea problemelor privind costurile prin prisma lanțurilor Markov*

Evoluțiile în economie se caracterizează şi prin treceri de la o anumită stare constatată în perioada „t" la o altă stare, în perioada „t+1" (fără a exclude posibilitatea de a rămâne fidele aceleiaşi stări).

Exemple:

a) trecerea consumatorilor de la un sortiment la altul, de la o marcă la alta, de la un comportament la altul etc.;
b) trecerea producției de la o tehnologie la alta, de la un tip de produs la alt tip, de la o fază la alta etc.;
c) trecerea forței de muncă de la o categorie de calificare la alta, dintr-o locație în alta, de la o categorie profesională la alta etc.

Astfel de desfăşurări pot avea loc cu o frecvență deosebit de mică, aproape insesizabilă (deplasările în comportamentul consumatorilor) sau pot fi de tip imprevizibil (trecerile de la o tehnologie la alta sub impulsul inovațiilor), dar pot să se desfăşoare şi într-un mod în mare parte previzibil, dată fiind repetabilitatea în timp a trecerilor de la o stare la alta. În cazul în care se constată astfel de treceri sistematice de la un element structural la altul şi aceste treceri prezintă o anumită constanță în decursul timpului, fenomenul poate fi descris şi previzionat, considerându-l abordabil în optica proceselor Markov. Avem în vedere procesele stochastice markoviene de tip discret, care privesc un ansamblu finit de stări şi sunt staționare, independente de timp.

Caracteristic lanțurilor Markov este faptul că probabilitatea ca sistemul în momentul n+1 să se găsească în starea i_n+1, condiționată de faptul că sistemul s-a găsit în momentele 1,2,……, în stările i_1, i_2, …,i_n, nu depinde decât de ultima stare.

Pentru a obține prognoze privind modificările structurale ale unui proces economic abordabil prin prisma lanțurilor Markov este necesar să deosebim:

- un număr finit de stări diferite. Ele pot fi reprezentate de ponderea elementelor care formează respectivul ansamblu. Astfel, în cazul populației deosebim ponderea populației în județul j, ponderea celor de vârstă j etc.; în cazul producției putem calcula ponderea grupei de produse j, ponderea firmelor din categoria j etc.;
- posibilitatea obținerii de date privind trecerile de la o stare la alta în decursul unui interval de timp, treceri care se caracterizează prin stabilitate în ce priveşte intensitatea.

Dacă se cunosc astfel de date privind „trecerile", precum şi efectivul inițial din care provin astfel de tranziții, apare posibilitatea calculului *probabilităților de tranziție*

pentru intervalul t, t+1. Un astfel de calcul presupune raportarea numărului celor care au trecut de la starea i la starea j la numărul celor care erau la starea *i* în momentul *t.*

Analiza costurilor cu ajutorul lanțurilor Markov în diferite metode de calculație presupune adoptarea unor modele conceptuale, ipoteze metodologice şi raționamente profesionale adecvate fiecărei situații concrete în parte.

În cazul metodei pe faze, analiza şi previziunea costurilor cumulate dintr-un punct al tehnologiei pe baza lanțurilor Markov presupune luarea în calcul a costurilor cumulate din faza imediat anterioară (a celor din ultima fază parcursă), fiind fără relevanță consumurile din fazele inițiale.

În cazul metodei pe comenzi, analiza şi previziunea costurilor cumulate dintr-o lună pe baza lanțurilor Markov presupune luarea în calcul a costurilor cumulate din luna precedentă şi a celor din luna curentă, fiind fără relevanță consumurile din primele luni.

Aplicarea lanțurilor Markov în condițiile utilizării metodei ABC de calculație a costurilor implică cunoaşterea costurilor pe activități în fluxul ascendent al procesului economic al entității respective. Costurile finale vor depinde de costurile cumulate ale penultimei activități şi de costurile ultimei activități.

Secțiunea 3.2.

METODE CLASICE DE ANALIZA COSTURILOR

3.2.1. *Analiza cost-beneficiu*

Probleme generale în analiza cost-beneficiu

Analiza cost-beneficiu este o aplicație operațională concretă la analiza cauză-efect. În principiu, modificările în costuri generează evoluții imediate ale beneficiilor firmelor. În cazul în care este o piață cu rigiditate mare sau cu un nivel ridicat de saturație prețul tinde să fie constant. În aceste condiții, modificarea costurilor se răsfrânge asupra beneficiilor prin schimbări în sens invers. Intensitatea schimbării asupra beneficiilor de către variația costului este influențată de:

– sistemul de impunere a profitului;

– existența unor rezerve fiscale din perioadele anterioare care fac să nu fie impozitat un eventual profit suplimentar rezultat din costuri mai mici.

Sistemul de impozitare a profitului conține la rândul său următoarele elemente care influențează transferul diferențelor de costuri asupra beneficiilor:

– cota impozitului pe profit aplicabilă;

– deducerile fiscale posibil de aplicat (rezerve legale, alte deduceri acceptate);

– variația cheltuielilor care au deductibilitate limitată în funcție de profit sau rulaje ale conturilor din clasa 6.

Scopul oricărei analize cost-beneficiu este de a *compara costurile* cu *veniturile* aferente activității economice, în vederea estimării eficienței economice a acesteia. În esență, metoda constă în analiza rentabilității unui obiectiv economic, pe baza ratei interne de rentabilitate a proiectului obținută cu ajutorul tehnicilor de actualizare.

În cadrul analizei economico-financiare devine necesară calcularea costurilor în moneda națională pentru obținerea sau economisirea unei unități valutare în urma funcționării obiectivului respectiv, pe întregul parcurs al duratei fenomenului (produs, proiect, activitate) economic respectiv. Această dimensiune este soluționată în analiza cost-beneficiu prin *cursul de revenire intern al activității economice* (numit şi „*testul BRUNO"*) sau prin *cursul de revenire reactualizat*.

Definiții în analiza cost-beneficiu şi interpretarea lor

Unul din conceptele de bază în analiza cost-beneficiu este eficiența Pareto. O alocare de bunuri este *eficiență Pareto* dacă *nu poate fi găsită nicio altă variantă de alocare care să ducă la îmbunătățirea situației cel puțin a unei persoane fără a leza pe cea a alteia.* În termeni de costuri, vom înțelege că o alocare a resurselor dintr-o entitate este eficiență Pareto dacă *nu mai pot fi reduse costurile astfel încât să nu fie afectat profitul net al acționarilor, să nu fie înrăutățite condițiile de muncă pentru nici una din persoanele participante la procesul economic, să nu fie redusă calitatea relativă pentru consumatori şi să nu apară riscuri noi sau sporite pentru continuitatea exploatației.*

Analiza cost-beneficiu oferă un set de informații cu privire la eficiența relativă a variantelor de proiecte. În aceste condiții se poate realiza o ierarhizare a diferitelor opțiuni tactice sau strategice pentru viitorul firmei. Legătura directă între profitul net şi eficiența Pareto se manifestă astfel: dacă un proiect are un profit net rezultă că poate fi găsită o soluție de transfer astfel încât să ducă la îmbunătățirea situației cel puțin a unei persoane fără a o înrăutăți pe a alteia.

Analiza cost-beneficiu poate fi considerată *o metodă de măsurare pentru evaluarea rezultatelor unui proiect şi a costurilor de oportunitate.*

Prima restricție a analizei cost-beneficiu poate fi formulată astfel: *dacă şi numai dacă beneficiul net agregat al unui proiect este pozitiv, atunci pot fi găsite o serie de plăți compensatorii şi contribuții care vor face ca proiectul propus să reprezinte o îmbunătățire Pareto față de situația existentă (statu-quo).*

A doua restricție impusă de analiza cost-beneficiu este formulată astfel: *acei care suportă costurile trebuie să fie recompensați suficient astfel încât situația lor să nu se înrăutățească.*

Costul de oportunitate exprimă, în termeni monetari, *resursele necesare implementării unui proiect*. Costul de oportunitate pentru un proiect privat sau public este *valoarea resurselor consumate în cea mai bună alternativă la proiectul respectiv* sau, în alți termeni, *valoarea resurselor la a căror utilizare trebuie să renunțe entitatea pentru a putea fi folosite la implementarea proiectului*

Putem spune că a fost aplicată corect *regula eficienței Pareto* dacă *au fost adoptate numai proiecte ale căror beneficii (profituri) nete sunt pozitive şi după compensarea tuturor celor care suportă costurile.* Cu alte cuvinte, toți cei afectați de proiecte sunt câştigători.

Analiza cost-beneficiu prezintă un *dezavantaj* major: presupune o încărcătură informațională mare, respectiv costuri şi beneficii agregate calculate la nivel de individ. Din acest motiv nu poate fi utilizată decât în completarea anumitor metode de calculație a costurilor care oferă suportul de date necesar. Una din problemele metodologice care apar după strângerea materialului informativ necesar este eliminarea

metodelor (căilor) de supraevaluare a costurilor proprii şi de subevaluare a beneficiilor în cazul participanţilor la procesul economic din orice entitate patrimonială.

Criteriul Kaldor Hicks (definiţie) : *un proiect ar trebui adoptat dacă şi numai dacă cei care au de câştigat vor fi în câştig şi atunci când vor compensa în totalitate pierderile celor care au suferit de pe urma aplicării proiectului.* În termeni de costuri acest criteriu ne arată că nu poate fi mărit profitul întreprinzătorului prin reduceri salariale absolute, prin reducerea relativă a calităţii sau prin reduceri absolute ale obligaţiilor la bugetul public. Pe termen lung, oricare din alternativele de reîmpărţire a beneficiului în favoarea patronatului şi în detrimentul celorlalţi participanţi la procesele economice se poate întoarce împotriva sa.

Criteriul beneficiului net: se vor adopta numai proiectele ale căror beneficii nete sunt pozitive. Nu se recomandă utilizarea unei ierarhii cu beneficii negative datorită unor probleme complexe de analiză care pot modifica radical opţiunea raţională. În cazul unui beneficiu net pozitiv va fi folosit drept criteriu în funcţie de specificul entităţii *masa beneficiului net* sau *rata beneficiu/cost*.

Un proiect este *o îmbunătăţire Pareto* dacă *cei care au de pierdut în urma proiectului sunt remuneraţi (recompensaţi)*. În termeni de costuri afirmaţia se traduce prin compensarea cu remuneraţii suplimentare a personalului care alocă mai multă competenţă şi energie la sporirea profitului sau la susţinerea bugetului public prin investiţii din beneficiile create prin strategii fiscale avantajoase. Pe termen lung, nu pot fi susţinute variante contrare de evoluţie.

3.2.2. ***Analiza structurală a costurilor***

Analiza structurală a costurilor presupune încadrarea tuturor costurilor în anumite grupe pe baza unor criterii de clasificare considerate a fi utile pentru informaţia managerială. În volumul CONTABILITATE DE GESTIUNE. NOŢIUNI FUNDAMENTALE, la capitolul 2 sunt prezentate o serie de criterii de clasificare a costurilor. În practica economică pot fi folosite şi alte criterii sau, din contră, unele dintre cele prezentate pot să nu aibă relevanţă. În fiecare întreprindere anumite criterii au o valoare mai mare, iar altele una mai mică. Esenţial este ca setul de criterii să fie agreat de manageri, administratori sau patronat. Pe baza criteriilor respective are loc defalcarea costurilor totale pe fiecare grupă. Se verifică dacă se respectă corelaţia: *suma costurilor din toate grupele aferente unui criteriu trebuie să fie egală cu nivelul total al costurilor.*

Analiza structurală a costurilor nu poate fi realizată pe intervale foarte mari de timp, deoarece intervin modificări de metodologie. De exemplu, în contul de profit şi pierdere al firmelor româneşti din perioada interbelică apăreau următoarele categorii de costuri:

– cheltuieli de fabricaţie
– salarii şi indemnizaţii
– cheltuieli de administrare
– amortizări mobiliare
– amortizări imobiliare
– diverse alte amortizări
– fonduri diverse
– impozite şi taxe
– dobânzi şi comisioane

– chirii
– asigurări diverse
– diverse
– report pierderi an precedent.

În structura personalului (şi a fondului de salarii aferent) se folosea următoarea grupare: personal de conducere, funcţionari de birou şi comerciali, lucrători calificaţi, ucenici, muncitori şi lucrători necalificaţi. Observăm că nu ar fi posibilă a analiză comparativă structurală între costul salarial al întreprinderii din perioada tranziţiei şi cea din perioada interbelică datorită modificărilor metodologice esenţiale. Pe o durată de timp mare intervine, în plus, progresul tehnic, tehnologic şi organizatoric, care face să nu mai existe compatibilităţi între diferitele structuri chiar dacă nomenclatorul coincide.

3.2.3. *Analiza în dinamică a costurilor. Metoda indicilor*

Analiza în dinamică a costurilor se poate realiza pe baza indicilor de costuri calculaţi conform regulilor statistice consacrate. Se calculează indici cu baza fixă şi indici cu baza în lanţ ai costurilor. Pot fi calculaţi indicii respectivi pentru: costul total, costul mediu, costul unitar, costul marginal, costul la nivel de articol sau tip. Poate fi vorba de exemplu despre costuri totale, costuri cu amortizare, costuri variabile, costuri salariale. Din comparaţia la diferite momente de timp a costurilor respective se poate stabili sau măsura dinamica lor.

Unul din elementele esenţiale ale aplicării metodei indicilor este raportarea la o anumită perioadă de bază. Această măsurare poate avea loc în considerarea factorului timp, spaţiu sau faţă de un criteriu determinat (buget, norme stabilite ştiinţific etc.). De exemplu se poate calcula indicele costurilor salariale totale într-un an faţă de anul precedent. În acest caz a fost avut în vedere factorul timp. În cazul metodei standard-cost se calculează indicele abaterilor faţă de nivelul standard stabilit pe bază de norme ştiinţifice.

Indicele individual, ca formă de bază în construcţia indicilor, apare ca un raport între valoarea efectivă şi cea din buget sau din perioada de bază. Formula de calcul este:

$$i_1 = \frac{a_1}{a_0} \times 100 \qquad (3.2.3.1)$$

În această relaţie semnificaţia simbolurilor este următoarea:

a_1 = valoarea indicatorului din perioada curentă

a_2 = valoarea indicatorului conform buget sau în perioada de bază.

Dacă sfera de cuprindere se lărgeşte la doi sau mai mulţi indicatori, avem indici de grup (sintetici). De exemplu, indicele costurilor materiale este produsul indicilor fiecărui material ponderat cu partea care revine acestora în cadrul consumurilor materiale totale. Tot indicele costurilor materiale poate fi descompus în produsul dintre indicele volumului de activitate, indicele consumurilor specifice şi indicele preţurilor unitare de achiziţie.

După cum baza de comparaţie rămâne fixă sau se schimbă succesiv, se construiesc indici cu bază fixă şi indici cu bază în lanţ (în fiecare perioadă curentă indicii se calculează în raport cu perioada precedentă). Indicii cu bază fixă exprimă nivelul costurilor faţă de aceeaşi perioadă de referinţă. Indicii cu bază în lanţ exprimă nivelul costurilor faţă de perioada anterioară (lună, trimestru, an etc.).

Seria de indici cu bază în lanț va reprezenta o imagine a evoluției fenomenului pe subperioade ale intervalului analizat.

Din punctul de vedere al modului de calcul, indicii de grup se calculează ca indici agregați, ca indici medii armonici sau aritmetici ai indicilor individuali.

În scopul analizei structurii unei colectivități este necesară crearea de indici cu structură variabilă, indici cu structură fixă şi indici ai schimbării structurii. De exemplu, la o societate comercială de distribuție se calculează indicele agregat al costului mărfurilor în anul curent față de perioada corespunzătoare a anului anterior.

La calcularea indicilor sintetici apare problema ponderării, având în vedere că indicii individuali nu reflectă importanța (ponderea) indicatorilor din care este format indicele general.

3.2.4. *Analiza costurilor efective în comparație cu cele programate*

Analiza costurilor efective în comparație cu cele programate este de obicei parte a metodei bugetelor sau a analizei bugetare (a bugetelor de costuri). În măsura în care componenta bugete nu este dezvoltată la o anumită firmă care are totuşi nevoie de o analiză detaliată a costurilor se procedează la integrarea analizei costurilor efective în comparație cu cele programate în sistemul general de analiză economică.

În cadrul analizei costurilor efective în comparație cu cele programate se calculează şi se urmăresc: indicele de încadrare în costurile programate inițial pe total şi pe categorii, diferența absolută (economie sau depăşire) dintre costurile efective şi cele programate pe total şi pe categorii, indicele de încadrare în costurile programate actualizate pe total şi pe categorii, diferența absolută (economie sau depăşire) dintre costurile efective şi cele programate actualizate pe total şi pe categorii.

a) Indicele de încadrare în costurile programate pe total şi pe categorii se urmăreşte, în general, pe baza următorului model:

Tabelul nr. 3.2.4.1

Nr. crt.	Denumire element cost	Valoare buget	Valoare realizată	Indice de realizare
0	1	2	3	4
……..	…….	……	…….	……

Coloana (4) este egală cu raportul dintre coloana (3) şi coloana (2). În această variantă indicele este exprimat sub formă de coeficient. Dacă rezultatul se înmulțeşte cu 100, indicele se exprimă în procente.

În unele entități patrimoniale are loc o grupare a pozițiilor cu depăşire şi alta a celor cu economie, respectiv a celor cu indice peste 1 (în cazul calculului pe bază de coeficient) sau 100% (în cazul calculului pe bază de procent) şi a celor cu indice sub 1 sau 100%. Se calculează în acest tip de raportare un indice pentru subtotalul elementelor de cost care au depăşire (peste 1 sau 100%) şi un indice al elementelor de cost care au economie (sub 1 sau 100%). Chiar dacă pe total se ajunge la o valoare foarte apropiată de respectare a bugetului(1 sau 100%) este interesant de ştiut amplitudinea abaterilor, într-un sens sau altul, în scopul identificării cauzelor şi al îmbunătățirii mecanismului de fundamentare.

b) Diferența absolută (economie sau depăşire) dintre costurile efective şi cele programate pe total şi pe categorii se urmăreşte, de regulă, pe baza următorului model:

Tabelul nr. 3.2.4.2

Nr. crt.	Denumire element cost	Valoare buget	Valoare realizată	Diferență absolută
0	1	2	3	4

Coloana (4) este egală cu diferența dintre coloana 3 şi coloana 2. În coloana 4 vom găsi:

– diferențele pozitive dintre costurile realizate şi cele programate (înscrise în buget), ceea ce reprezintă depăşiri absolute, respectiv o situație care nu se încadrează în evoluțiile anticipate şi care va fi supusă analizei.

– diferențe negative între costurile realizate şi cele programate (înscrise în buget) ceea ce reprezintă economii absolute, respectiv o situație care se încadrează în evoluțiile anticipate. În sistemele de prelucrare automată este posibil să fie tipărite rapoarte numai cu abaterile peste anumite limite. Este o aplicare concretă a principiului informării prin excepție. Trebuie reținut că apare nevoia informării asupra abaterilor majore față de prevederi indiferent de sensul abaterii. În multe cazuri abaterile de acest tip sunt determinate de o fundamentare eronată, de ipoteze nerealiste sau de modificări majore imprevizibile ale condițiilor avute în vedere inițial. Dacă apare un decalaj semnificativ între costurile incluse în buget şi cele efectiv realizate se va proceda obligatoriu la analiza fundamentării bugetului pentru a identifica şi eventuale alte neconcordanțe care pot permite risipă de resurse. Însumarea algebrică a diferențelor dă gradul de încadrare pe total firmă.

În scopul detalierii analizei elementele de cost sunt prezentate tabelar pe centre de cost, de profit, de venit sau de responsabilitate. În cadrul marilor corporații, la fiecare element de cost este ataşat în cadrul tabelului centralizator responsabilul bugetului respectiv. Centralizările se vor face pe tipuri de costuri, pe centre de cost sau de responsabilitate, pe responsabili de bugete. Ultima grupare are un caracter pur administrativ, dar uşurează procesul decizional al managerilor.

c) Indicele de încadrare în costurile programate actualizate pe total şi pe categorii este similar indicelui prezentat la punctul a). Deosebirea constă în faptul că primul ia în calcul şi în mecanismul de raportare valoarea bugetară aşa cum a fost stabilită prin act administrativ formal, iar indicele de încadrare în costurile programate actualizate realizează o recalculare a valorilor bugetare (prevăzute, preliminate) pe baza unor indicatori de referință. O astfel de operație devine posibilă numai dacă este permisă de actele interne ale firmei în care se vor stabili şi indicatorii de referință pentru actualizare.

d) Diferența absolută (economie sau depăşire) dintre costurile efective şi cele programate actualizate pe total şi pe categorii are în vedere aceleaşi particularități precizate la punctul c).

Între rapoartele menționate mai sus există diferite *corelații* care pot fi folosite drept *chei de control* asupra corectitudinii algoritmilor folosiți.

Într-un număr mare de firme abaterile de la buget în orice sens reprezintă un aspect negativ al procesului managerial de la nivelul operațional. Economii bugetare la anumite poziții pot să reprezinte vulnerabilități majore.

3.2.5. *Analiza costurilor în corelare cu indicatorii de performanță specifici ai centrelor de profit, de venit sau de responsabilitate*

Frecvent este posibil să existe o legătură flexibilă între costurile alocate şi nivelul unor indicatori de performanţă. În mod deosebit în sistemul public şi în cel al organizaţiilor non-profit ar trebui să fie avută în vedere o astfel de analiză. Aplicarea acestei metode presupune stabilirea la începutul unui exercițiu a obiectivelor de performanță ale fiecărui centru de responsabilitate. De asemenea, are loc alocarea costurilor defalcate din buget. Între cele două componente se stabileşte astfel o anumită corelație. Îndeplinirea obiectivelor de performanță dă dreptul utilizării integrale a costurilor bugetate. Depăşirea indicatorilor de performanță justifică costuri suplimentare la acele articole care sunt în dependență directă cu volumul de activitate. Nerealizarea indicatorilor de performanță dă dreptul responsabilului de buget să blocheze anumite costuri alocate centrului de responsabilitate respectiv. Este foarte importantă însă stabilirea corectă a indicatorilor de performanță şi identificarea articolelor de costuri care au o dependență direct proporțională cu indicatorii de performanță.

3.2.6. *Analiza costurilor în comparație cu media națională*

Unul din elementele de referință în calculația costurilor este dat de realizările firmelor care acționează în acelaşi spațiu economic. În funcție de sistemul fiscal, legislația muncii, accesul la resurse, evoluțiile pe piețele specifice există anumite tendințe obiective ale costurilor. Comparația față de media națională ține cont de faptul că celelalte firme din economia națională au aplicat aceleaşi norme fiscale, au respectat rigorile aceleiaşi legislații a muncii, au avut acces la resurse în aceleaşi condiții, s-au întâlnit pe aceeaşi piață. Gama concurenților potențiali nu se reduce la firmele care produc sau comercializează acelaşi bun economic. Reducerea drastică a costurilor la înlocuitori reprezintă un element de concurență directă, demn de luat în calcul. De exemplu dezvoltarea rețelelor comerciale universale pe baza unor costuri mici sporesc capacitatea de pătrundere pe piața națională a unor noi competitori. Toate aceste argumente fac din comparația cu media națională a costurilor un punct important de analiză managerială. O astfel de analiză este utilă şi în probleme macroeconomice sau regionale. Rezultatele sub media națională sau peste media națională vor trebui apreciate prin diferențele în costul resurselor sau calitatea managementului. Stimularea sau inhibarea unui sector trebuie să pornească de la analiza costului față de media națională. În ultimii ani s-a pus, de exemplu, problema întreprinderilor mici şi mijlocii, a investițiilor străine directe, a firmelor din zonele cu regim fiscal special. Orice măsură eficientă în sprijinul unor asemenea entități trebuie să pornească de la analiza costurilor față de media națională.

3.2.7. *Analiza costurilor în comparație cu medii de ramură*

Una din comparațiile majore este făcută în domeniul costurilor la nivel de ramură. O serie de considerații îndreptățesc centrarea atenției pe acest tip de analiză. În primul rând, cea mai mare parte a concurenței provine din aceeaşi ramură. Nevoia

calculațiilor de cost sporeşte exponențial în funcție de intensitatea concurenței. În structurile monopoliste sau în economia de comandă nevoia analizei de cost nu este reală. Rolul specialiştilor care întocmesc calculații de costuri este de a justifica anumite consumuri. În economia de comandă departamentul care sintetiza rezultatele calculațiilor purta denumirea „prețuri" sau „calculații de preț". Inteligența economică urma să fie canalizată spre explicarea unui anumit nivel de preț, valoarea specialistului fiind apreciată în măsura în care găsea soluții să-l justifice. Paradoxal, însă, economia de comandă transferă resursele tocmai spre stabilitatea prețurilor. În adevărata economie concurențială lucrurile se schimbă. Efortul cel mai mare este de a avea costuri mai mici decât cele medii ale ramurii, pentru a putea păstra prețurile şi clientela. Fără clienți numeroşi şi stabili firma se prăbuşeşte. Raportarea la ramură este practic o raportare la realizările notabile sau reprezentative ale concurenței.

În al doilea rând, întreprinderile din aceeaşi ramură se întâlnesc cu realități similare privind resursele de muncă necesare (volumul şi calificarea), tehnologii, resurse materiale necesare, prețuri de achiziție practicate de furnizori, cadrul de bază fiscal şi financiar, logistica şi activele corporale alocate, alte resurse blocate. Diferențierile depind exclusiv de calitatea managementului sau de locație. În măsura în care amplasarea în teritoriu nu are relevanță, structura şi nivelul costurilor la nivel de ramură trebuie să fie perfect compatibile.

Conținutul analizei costurilor în comparație cu media de ramură este dat de costurile totale, unitare, marginale sau de indicatorii structurali ai costurilor. Se face comparație între nivelul realizat la entitatea de referință comparativ cu media de ramură. Se calculează indicele costului entității analizate față de costul de ramură. Este posibil ca o astfel de analiză să fie făcută din faza de previziune. În această situație se poate compara nivelul costului din bugetul entității de referință cu bugete medii pe ramură, cu realizări medii ale perioadei anterioare sau cu un preliminat al perioadei curente, în funcție de datele disponibile. De reținut că, în principiu, datele privind costurile pot fi obținute în economia liberă de piață din anchete selective. Costul astfel obținut poate avea un grad de eroare de reprezentativitate şi unul de inexactitate (nu se furnizează date corecte).

3.2.8. *Analiza costurilor în comparație cu standarde la nivelul grupurilor sau brandurilor de prestigiu*

Una din tendințele sistemului de comercializare este apariția şi dezvoltarea unor branduri de prestigiu. Prezența brandurilor a indus modificări în relațiile comerciale statornicite de-a lungul timpului, dar şi în normele interne privind costurile. Competiția se desfăşoară pe două planuri: la nivelul costurilor vizibile pentru consumator şi la nivelul celor strict confidențiale. Valoarea unui brand ține, dintr-un punct de vedere, de nivelul costurilor incluse în formarea unei anumite linii generale de relație cu o clientelă mai mult sau mai puțin determinată. Există categorii de costuri obligatorii la unele grupuri sau branduri de prestigiu şi alte elemente ale costurilor care sunt eliminate în cât mai mare măsură. Orientarea către anumite costuri porneşte de la ipoteza că acestea pot determina reduceri mai mari la alte capitole. De exemplu, marile corporații nu fac economie la costurile cu auditul

de orice tip(financiar, al calității, de mediu etc.). Costuri mici ale serviciilor de audit reprezintă formalism în activitatea respectivă, ceea ce face să nu-şi atingă scopul. Costuri mari ale auditului reprezintă, de regulă, profesionalism şi identificarea unor puncte slabe ale corporației. Cunoaşterea de către concurență, de către clientelă sau de către autoritățile publice a punctelor slabe respective poate genera pierderi incomparabil mai mari. Brandurile şi grupurile de prestigiu nu acceptă în schimb costuri generate de penalități, litigii, din operațiuni confidențiale. Cu cât anumite categorii de costuri se îndepărtează de o anumită linie, cu atât modelul de afacere al unei anumite firme se apropie sau nu de cel al grupurilor sau brandurilor de prestigiu.

3.2.9. ***Analiza costurilor pe baza indicatorilor bursieri***

Analiza costurilor la nivel de firmă este un obiectiv important al sistemului informațional. Orice nou criteriu de analiză aduce un plus de cunoaştere util. În continuare, este prezentată posibilitatea folosirii unor indicatori bursieri pentru aprecierea evoluției costurilor firmelor.

Aparent, pare un nonsens să analizezi costurile din perspectiva unor indicatori pur financiari cum sunt cei bursieri. În realitate, are loc prin acest procedeu identificarea unui comportament standard al costurilor față de care se raportează evoluția sa reală.

Etape care trebuie parcurse.

Etapa I. *Analiza individuală a costurilor față de exigențele indicatorilor bursieri*. Orice firmă trebuie să îşi propună îndeplinirea condițiilor de a fi listată la bursă. Pentru aceasta, una din condițiile cele mai grele este încadrarea într-un set de indicatori de performanță. Rentabilitatea este cel mai important dintre aceşti indicatori. Firma supusă analizei individuale parcurge următorii paşi:

Pasul 1. Se alege tipul de firmă listată la bursă care corespunde cel mai mult parametrilor tehnologici şi comerciali.

Pasul 2. Se preiau datele fundamentale ale firmei etalon cotate la bursă.

Pasul 3. Se transpune rata rentabilității de la firma etalon bursieră la firma supusă analizei individuale. Se obține un nivel al costurilor conform standardelor bursiere pe baza relației dintre venituri realizate, costurile aferente veniturilor şi profitul etalon bursier.

Pasul 4. Se compară nivelul costurilor efectiv realizate la firma supusă analizei cu nivelul costurilor la nivelul etalon bursier calculate la pasul anterior. Se calculează indicii şi diferențele absolute dintre nivelul costurilor la entitatea analizată şi cei corespunzători nivelului bursier.

Etapa 2. *Diferența absolută* înregistrată la pasul 4 din etapa 1 poate fi inclusă într-un *program de reducere a costurilor şi de raționalizare a consumurilor*, având o bază de referință controlabilă şi o justificare economică solidă.

3.2.10. ***Analiza costurilor în mecanismul stabilirii traiectoriilor alternative***

Unul din parametri care este urmărit în stabilirea diferitelor traiectorii de urmat pentru o firmă este costul. Parametrul costuri nu poate fi neglijat când se fac proiecții de dezvoltare, indiferent de orizontul previzionat. În funcție de impactul

asupra costurilor se vor lua decizii privind nivelul, structura sau forma de finanțare a investițiilor. Este foarte important să se facă desprinderea de cadrul contabilității financiare şi să se calculeze în cât mai mare măsură costurile implicite. Numai pe baza evoluției tuturor tipurilor de costuri poate fi luată o decizie corectă privind traiectoria de urmat. Orice modificare organizatorică sau orice nou concept comercial introdus cu impact major în traiectoria viitoare a firmei va fi judecat şi în funcție de costurile pe care le presupune.

Secțiunea 3.3.

METODE MODERNE DE ANALIZĂ A COSTURILOR.

3.3.1. *Energia informațională în analiza costurilor*

Conceptul de *energie informațională*, cu o semnificație predominant structurală, este utilizat, în special, în analiza cotelor de piață sau mai nou în analiza nodală a economiei naționale. Poate fi folosit în analiza costurilor în cazul marilor corporații cu activități diverse, eventual dispersate teritorial. Energia informațională aplicată la costuri va permite concentrarea atenției managementului strategic asupra aspectelor principale şi eliminarea celor cu semnificație secundară.

Indicatorul energie informațională are următoarea formulă de calcul:

$$E = \sum_{i=1}^{n} pi^2 \qquad (3.3.1)$$

în care *pi* reprezintă ponderea costurilor la un nivel de gestiune urmărit de managementul central al corporației.

Aceeaşi expresie matematică a fost numită în teoria economică şi prin *coeficientul de concentrare Gini*. Se atrage astfel atenția asupra direcției principale în care va fi folosit acest indicator: gradul de concentrare. Existența unui articol de calculație sau a unui centru de cost care concentrează o pondere prea mare din costurile totale este un semnal pentru conducerea corporației că acolo pot să apară elemente de vulnerabilitate cu risc major. Dacă, de exemplu, consumul de gaze are o pondere majoră în total costuri, corporația va fi dependentă de furnizorii utilității respective. Orice dereglare a mecanismului contractual cu acest furnizor şi orice perturbare a pieței respective pot avea implicații mari în activitatea corporației. De asemenea, modificări ale prețurilor la gaze pot genera costuri suplimentare care nu pot fi acoperite din rezervele existente datorită ponderii mari pe care o au gazele în total costuri.

3.3.2. *Analiza matricială a costurilor*

Calculul matricial include totalitatea regulilor de operare cu matrice. Este cunoscut că matricea semnifică un tabel alcătuit din *m x n* mărimi, aşezate în *m* linii şi *n* coloane sau, altfel spus, o mulțime de vectori. La rândul său, vectorul constituie o mulțime de mărimi.

Câmpul de aplicare a metodei calculului matricial este foarte larg în domeniul analizei activității economice. Ca avantaj al metodei este de menționat și faptul că se poate aplica ușor în condițiile folosirii calculatorului electronic. Permite un grad ridicat de detaliere și exactitate, ceea ce sporește operativitatea și fundamentarea deciziilor.

Metoda calculului matricial intervine într-o multitudine de modele și tehnici de formalizare a problemelor economice; fiind adaptată nevoilor analizei economico-financiare, metoda calculului matricial se aplică în cazul relațiilor funcționale între fenomenul rezultativ cercetat și factorii săi de influență. Spre exemplu, adaptând formula generală a calculării costurilor materiale totale (CMT):

$$CMT = \sum_{i=1}^{n} q_i \cdot c_i \qquad (3.3.2)$$

la calculul matricial, costul material total apare ca produs a doi vectori,

$$CMT = (q_i \cdot c_i) \qquad (3.3.3)$$

unul al cantităților produse (q_i), altul al costurilor medii unitare (c_i).

Pe baza datelor inițiale și a celor efective se formează următoarele matrici:

– matricea Q, conținând cantitățile din perioada inițială sau de referință, notate cu (q_{11}, q_{12}) și cele efective notate cu (q_{21}, q_{22});

– matricea C, conținând costurile unitare (medii) pe produs din perioada inițiala (c_{11}, c_{12}) și cele efective (c_{21}, c_{22}).

Produsul dintre matricea Q și matricea C va furniza volumul valoric al costurilor materiale totale pe produse (matricea K).

Interesul față de metoda calculului matricial este datorat ușurinței și eficienței adaptabilității la prelucrarea electronică a datelor, conferind astfel analizei un grad ridicat de detaliere și operativitate.

3.3.3. *Analiza costurilor în unități comparabile*

Analiza costurilor în unități comparabile urmărește eliminarea influenței sistemelor de prețuri, a componentelor exogene firmei și a altor convenții de evaluare de la diferite momente de timp. Prin această metodă, costurile realizate în etape succesive sunt puse în aceeași unitate de măsură și în aceeași procedură de stabilire. Diferența care va rezulta este legată nemijlocit de procesul intern care transformă inputurile în outputuri.

Principala problemă care trebuie rezolvată în metoda costurilor în unități comparabile este impactul sistemului de prețuri. Calculația în unități comparabile presupune actualizarea la un singur referențial de timp a costurilor înregistrate pe baza unor prețuri diferite. De exemplu, dacă prețurile de achiziție ale materiilor prime dintr-o întreprindere industrială se modifică într-un an cu 18% față de anul anterior, iar celelalte elemente rămân constante, din analiza evoluției costurilor totale va rezulta un cost cu materiile prime corespunzător mai mare. În funcție de ponderea materiilor prime în produsul finit va spori și costul unitar total. Problema devine mai complexă în momentul în care se dorește analiza comparativă pe secții sau alte centre de cost, iar unele dintre aceste subunități au avut stocuri achiziționate la prețul anului

anterior. Centrele de cost care au avut şansa de a avea stocuri din materiile prime care s-au scumpit vor înregistra costuri unitare mai mici, deşi nu au avut nici o contribuţie specială la perfecţionarea procesului tehnologic. Pentru a elimina un astfel de dezavantaj al sistemelor de preţuri diferite se vor înregistra toate costurile pe baza cantităţilor efectiv consumate şi a unui singur sistem de preţuri.

O altă influenţă externă asupra costurilor o poate avea *sistemul fiscal*. Achiziţiile de resurse pe baza unui sistem fiscal vor avea costuri diferite faţă de cele din alt sistem fiscal. Să presupunem o firmă care importă consumabile pentru calculatoare în scopul revânzării acestora. Dacă într-un an taxele vamale la o anumită categorie de consumabile aduse dintr-o altă ţară se reduc, şi costurile de achiziţie se vor reduce corespunzător. Stocul de mărfuri cumpărate însă în anul anterior va avea costuri pe baza unui sistem vamal defavorabil, fiind mai scumpe. În aceste condiţii, analiza pe centre de cost va fi influenţată de volumul stocurilor din anul anterior şi nu de calitatea actului de vânzare. Este posibil ca un centru de cost să fi luat decizia plasării sub stocul minim de siguranţă pe care îl impune politica firmei, dar prin acest fapt şi-a redus costurile de achiziţie a unei categorii de mărfuri. Prin aplicarea metodei costurilor în unităţi comparabile sunt eliminate acest tip de influenţe.

3.3.4. ***Analiza valorii aplicată la costuri***

Prezentare generală. Analiza valorii este una dintre metodele moderne interdisciplinare cu ample utilizări în proiectarea optimă a diferitelor bunuri economice. Una dintre condiţiile de utilizare a analizei valorii este aplicarea din faza de proiectare. Face parte din categoria metodelor care însoţesc bunul economic pe toată durata vieţii sale active. Pot fi incluse în sfera utilizării analizei valorii pe lângă produse, procese tehnologice, servicii, activităţi diverse, structuri organizatorice, sisteme informaţionale, proiecte sau părţile componente ale acestora. Condiţia este de a putea fi individualizate şi stabilite elementele de costuri specifice, toate numite de către metodă *obiecte.*

Obiectivele analizei valorii

Principalele obiective ale analizei valorii sunt:

– optimizarea costurilor (în special ale celor materiale şi de manoperă);

– îmbunătăţirea calităţii obiectelor analizate;

– creşterea fiabilităţii;

– generalizarea soluţiilor tehnologice, organizatorice la toate obiectele similare realizate de către organizaţie.

Observăm că prima şi cea mai importantă funcţie este cea de optimizare a costurilor, respectiv de a obţine costuri minime pentru fiecare unitate de valoare de întrebuinţare (valoare utilă).

Definiţii ale analizei valorii

Datorită complexităţii metodologice pe care o presupune şi a demersului ştiinţific multidisciplinar, analiza valorii a primit mai multe definiţii. Prezentăm în continuare câteva dintre acestea, pentru a desprinde şi pe această cale o parte din esenţa analizei valorii. Diversele aplicaţii au confirmat într-o măsură mai mare sau mai mică una sau alta dintre definiţii.

Definiția 1. Analiza valorii este *o procedură organizată pentru identificarea costurilor inutile*. Sunt inutile costurile funcției inutile.

Definiția 2. Analiza valorii este *o metodă de creştere a producției prin reducerea costurilor de fabricație*. La acelaşi consum de resurse va corespunde o producție mai mare.

Definiția 3. Analiza valorii reprezintă *un set de procedee sistematice orientate spre realizarea funcțiilor necesare cu un cost minim, fără a neglija calitatea, fiabilitatea, performanța şi livrarea;*

Definiția 4. Analiza valorii poate fi asimilată cu *o metodă pentru creşterea valorii produselor, serviciilor şi a proceselor tehnologice, cu ajutorul căreia, print-o procedură sistematică, se tinde să se obțină soluții optime, cu cea mai mare probabilitate şi pe calea cea mai scurtă, corespunzătoare nivelului existent de cunoştiințe şi condiții specifice.*

Definiția 5. Analiza valorii este definită ca fiind *o „metodă de cercetare-proiectare sistematică şi creativă care, printr-o abordare funcțională, urmăreşte ca funcțiile obiectului studiat să fie concepute şi realizate cu cheltuieli minime, în condiții de calitate care să satisfacă necesitățile sociale ale utilizatorilor”*.

Definiție adițională. *Necesitatea socială* reprezintă ansamblul caracteristicilor unui obiect care-i asigură posibilitatea de a fi acceptat şi folosit de către utilizator.

Valoarea, din punct de vedere a metodei analizei valorii, reprezintă *satisfacția utilizatorului privind obiectele cumpărate sau folosite sub aspectul calității şi al costului.*

Valoarea cuprinde la rândul ei trei categorii:

– valoarea de întrebuințare (sau utilă);
– valoarea estetică;
– valoarea de apreciere (sau de schimb).

Valoarea de întrebuințare (*utilă*) exprimă caracteristicile obiectului care satisfac o anumită necesitate socială. Prin valoarea de întrebuințare este pusă în evidență utilitatea obiectului pentru utilizator. Valoarea de întrebuințare, asupra căreia acționează metoda, se exprimă în partea aplicativă prin funcții, numite şi *valori de întrebuințare elementare*.

Valoarea estetică arată partea din caracteristicile obiectului care-l fac apreciat sau dorit. Valoarea estetică, precum şi valoarea de întrebuințare sunt analizate şi prelucrate de metodă.

Valoarea de schimb (de apreciere) se poate defini ca fiind partea din caracteristicile unui obiect care-i asigură posibilitatea de a fi schimbat cu altul. Valoarea de schimb (sau de apreciere) se exprimă prin prețul obiectului pe care-l stabileşte producătorul în vederea vânzării sau schimbului şi care-l deosebeşte de alte prețuri ale unor obiecte similare.

La această funcție, se urmăreşte să corespundă o parte cât mai mică din costuri.

Funcțiile reprezintă *valori de întrebuințare elementare, omogene în conținut, măsurabile sau nu, care asigură realizarea necesității sociale a obiectulu*i. Funcțiile prezintă câteva caracteristici:

– reprezintă însuşiri esențiale ale obiectului studiat în raport cu mediul şi utilizatorul;

– sunt rezultatul însuşirilor, proprietăţilor şi trăsăturilor obiectului analizat şi se realizează cu ajutorul unuia sau mai multor elemente de structură (piese componente);
– sunt derivate din necesitatea socială pe care trebuie să o satisfacă obiectul respectiv.

Pentru interpretarea funcţiilor este necesară clasificarea acestora.

Clasificarea funcţiilor din punct de vedere al analizei valorii.

Analiza valorii utilizează un set aparte de criterii pentru clasificarea funcţiilor bunurilor economice.

I. Din punct de vedere al *importanţei* există funcţie principală şi funcţie secundară sau auxiliară.

1. *Funcţia principală* corespunde scopului căruia îi este destinat obiectul studiat şi contribuie direct la realizarea valorii totale de întrebuinţare a obiectului. Acestei funcţii trebuie să-i corespundă majoritatea costurilor.

2. *Funcţia secundară sau auxiliară* serveşte la îndeplinirea sau completarea funcţiei principale şi contribuie indirect la realizarea valorii totale de întrebuinţare a obiectului.

II. Din punct de vedere al *contribuţiei lor la realizarea valorii de întrebuinţare totale* a obiectului există funcţie necesară şi funcţie inutilă.

1. *Funcţia necesară* participă la realizarea valorii de întrebuinţare a obiectului. Numai costurile funcţiei necesare sunt admisibile. Acestea trebuie să tindă spre 100%.

2. *Funcţia inutilă* (parazitară) nu contribuie la realizarea valorii de întrebuinţare a obiectului. Costurile acesteia trebuie să tindă spre zero.

După posibilităţile de măsurare avem următoarele categorii:
– funcţie obiectivă (sesizată de utilizator, prezintă dimensiuni măsurabile cu ajutorul uneia sau mai multor unităţi bine determinate; contribuie direct la realizarea valorii de întrebuinţare a obiectului);
– funcţie subiectivă (sesizată de utilizator, contribuie direct la realizarea valorii de întrebuinţare, nu este măsurabilă, exprimă o anumită stare afectivă);
– funcţie auxiliară (sesizată de utilizator, nu contribuie direct la realizarea valorii de întrebuinţare, determină o funcţie obiectivă sau subiectivă, conţine de obicei costuri inutile). Costurile pentru funcţia obiectivă şi cea subiectivă se recomandă să formeze 100%. Defalcarea între ele depinde de natura produsului, tipul consumatorilor, alte evoluţii relevante. În epoca globalizării costurile pentru funcţia subiectivă tind să-şi mărească ponderea în total.

Caracteristicile metodei analizei valorii

Analiza valorii prezintă câteva caracteristici care-i oferă posibilitatea de aplicare în practică:

1. utilizează analiza sistematică a funcţiilor care îi permite un înalt grad de formalizare matematică;

2. se bazează pe munca în grup, interdisciplinară, care se desfăşoară după un program bine stabilit; Grupul interdisciplinelor tehnico-economic măreşte esenţial performanţele analizei valorii;

3. apelează la metode şi tehnici deductive, asociative, analitice şi intuitive din domeniile: analiză economico-financiară, modelare matematică, contabilitate, statistică, precum şi brainstorming, metoda Delphi, metoda grupului de discuţii, metoda creativităţii operaţionale, analiza epistemologică, analiza combinatorie.

Principiul corelaţiei dintre nivelul de importanţă al funcţiilor în valoarea de întrebuinţare totală a obiectului şi costurile acestora (derivate din costul total) sintetizează întreaga concepţie teoretică şi logică a analizei valorii.

Estimarea acestei corelaţii presupune:

– ierarhizarea funcţiilor;

– individualizarea costurilor funcţiei;

– stabilirea ponderii costurilor individuale în costul total al obiectului;

– stabilirea legăturilor dintre funcţii, costuri şi nivel de importanţă în vederea identificării costurilor supradimensionate, subdimensionate şi proporţionale.

Analiza legăturilor dintre funcţii este o etapă importantă a analizei valorii care presupune:

1) stabilirea nivelului de importanţă al funcţiilor;

2) repartiţia costurilor pe funcţii;

3) trasarea graficului costuri – funcţii – nivel de importanţă.

Din acest moment decizia managerială privind costurile se poate baza numai pe criterii din matematică sau alte ştiinţe exacte.

3.3.5. ***Metoda calculului marginal de analiză a costurilor***

Este important de reţinut că metoda calculului marginal de analiză a costurilor diferă de metoda de calculaţie a costului marginal. Aceasta din urmă se mai numeşte şi *metoda direct-costing de calculaţie* şi a fost prezentată în capitolul 2 al manualului. *Costul marginal* reprezintă *costul unei unităţi adiţionale dintr-un bun economic*, respectiv

$$C' = Cn+1 - Cn. \qquad (3.3.5.1)$$

în care: C' = costul marginal

Cn+1 = costul pentru n+1 unităţi

Cn = costul pentru n unităţi.

Costul marginal mai este definit drept *diferenţa dintre costul pentru n+1 unităţi şi costul pentru n unităţi* sau *costul volumului de activitate suplimentar*.

În activitatea practică sunt cazuri în care o sporire a volumului de activitate implică cheltuieli suplimentare. De aceea se pune problema stabilirii unui *cost marginal mediu* care să asigure fie evitarea intrării în pierdere, fie un anumit beneficiu programat.

Calculul marginal este un instrument de analiză şi decizie operativă pentru agenţii economici în urma corelării consumului de factori ai procesului cu rezultatele obţinute. Indicatorii marginali reflectă cheltuielile sau rezultatele adiţionale generate de modificarea cu o unitate a volumului de activitate sau a factorilor procesului de producţie.

În analiză se compară nivelul marginal cu cel mediu pentru a lua decizii în legătură cu extinderea sau restrângerea activităţii. Calculul marginal este util în mod deosebit atunci când se iau decizii manageriale privind modificarea volumului de activitate.

3.3.6. *Metoda ABC de analiză a costurilor*

Trebuie mai întâi să se facă deosebirea dintre metoda ABC de analiză a costurilor şi metoda ABC de calculaţie a costurilor prezentată în capitolul 2 al prezentului manual. Între cele două metode există o identitate de denumire pur şi simplu întâmplătoare.

Metoda ABC de analiză a costurilor se bazează pe divizarea factorilor după intensitatea acţiunii lor în factori dominanţi (factori „cheie") şi factori secundari. Statistic s-a constatat că circa 80% din rezultate sunt determinate de un număr redus de factori, respectiv circa 10-20%.

Altfel spus, metoda ABC presupune o analiză de structură a elementelor unei mulţimi, grupându-le după anumiţi parametrii care le determină o anumită poziţie în ansamblul rezultatelor.

Etapele uzuale ale metodei ABC de analiză a costurilor sunt: formularea problemei, delimitarea mulţimilor de elemente privind factorul cantitativ, stabilirea factorilor calitativi (parametrilor specifici), determinarea parametrului global pentru fiecare element, ordonarea elementelor în funcţie de valoarea parametrului global, calculul valorilor cumulate ale parametrilor globali, proiectarea curbei ABC, stabilirea priorităţilor de abordare a elementelor incluse în mulţimea considerată.

Etapa 1. *Formularea problemei* înseamnă stabilirea domeniului în care se stabileşte o ordine de prioritate în abordarea elementelor de structură. Pentru aceasta se ţine cont de acţiunea a trei factori: cantitativ, de structură şi calitativ. Se urmăreşte să se optimizeze consumurile (muncă vie, materializată sau totală) sau rezultatele (cifră de afaceri, cotă de piaţă, producţie, profit, spaţii de depozitare etc.).

Etapa 2. *Delimitarea mulţimilor de elemente privind factorul cantitativ*. Metoda ABC poate fi aplicată în toate cazurile în care întâlnim fenomene agregate, respectiv în care, pe lângă cei doi factori – calitativ şi cantitativ – intervine şi factorul de structură. În acest sens este necesar să se stabilească parametrul (factorul) cantitativ şi mulţimea elementelor care îl compun. Din acest moment decizia managerială privind costurile se poate baza numai pe criterii din matematică sau alte ştiinţe exacte.

Etapa 3. *Stabilirea factorilor calitativi (parametrilor specifici)*. Factorul calitativ este în general de aceeaşi natură cu fenomenul analizat şi este diferenţiat ca mărime pe elemente ale factorului cantitativ. În cazul nostru este vorba de costul total.

Produsul celor doi factori (calitativ şi cantitativ) conduce la determinarea *parametrului global* pe fiecare element. Produsul dintre volumul de activitate şi costul unitar dă costul total.

Etapa 4. *Determinarea parametrului global pentru fiecare element*. Parametrul global pentru fiecare element reprezintă în general produsul dintre factorul cantitativ şi cel calitativ.

Ponderea fiecărui element este în funcţie de parametrul său global (ponderea se obţine prin repartizarea parametrului global al elementului respectiv la suma parametrilor globali). Pentru tema abordată în acest paragraf, parametrul global este costul total.

Etapa 5. *Ordonarea elementelor în funcție de valoarea parametrului global*. Pentru a separa elementele care au ponderea cea mai mare în rezultate este necesară ordonarea acestora în funcție de valoarea parametrului global, ceea ce înseamnă aşezarea lor ierarhică în funcție de ponderea pe care o au în suma parametrilor globali (în total costuri).

O asemenea ordonare serveşte, în primă instanță, la determinarea valorii cumulate a parametrului global (costului) şi, în ultimă instanță, la proiectarea curbei ABC.

Etapa 6. *Calculul valorilor cumulate ale parametrilor globali*. Valoarea cumulată a parametrilor globali se determină însumând parametrii globali produs cu produs, după ce elementele mulțimii (de produse) au fost aşezate în ordine descrescătoare.

Etapa 7. *Proiectarea curbei ABC*. Reprezentarea grafică a curbei ABC se face într-un plan cu două axe. Pe abcisă sunt trecute elementele mulțimii considerate, ordonate în funcție de valorile cumulate ale parametrului global (costului), iar pe ordonată apar elementele mulțimii (produsele) după o ordonare descrescătoare.

Etapa 8. *Stabilirea priorităților de abordare a elementelor incluse în mulțimea considerată*. Curba ABC ne fixează prioritățile de abordare a elementelor, respectiv elementele concentrate în zona A, care dețin în jur de 80% din total.

3.3.7. ***Analiza costurilor pe lanțul aprovizionare-desfacere***

Metoda lanțului de aprovizionare este utilizată în managementul activităților comerciale. Pentru grupurile de firme cu activitate comercială complexă are loc integrarea lanțului de aprovizionare cu cel de desfacere. Extinderea metodei la analiza costurilor presupune divizarea fluxului de aprovizionare şi a celui de desfacere în verigi autonome şi analiza consumurilor la nivelul fiecărei verigi. În primul rând se verifică utilitatea tuturor verigilor din punct de vedere al tehnologiei comerciale. În cazul în care se elimină anumite verigi se analizează eventualitatea includerii unor noi consumuri în cadrul lanțului de aprovizionare-desfacere. La verigile cu o pondere mare a costurilor în cele ale întregului lanț se analizează oportunitatea defalcării sau divizării lor în verigi mai mici, flexibile şi eficiente. Condiția este ca suma costurilor în verigile nou create să fie mai mică decât costurile în veriga care dispare. Această metodă a stat pe scară mare la apariția activităților externalizate sau a proceselor de integrare.

3.3.8. ***Analiza costurilor pe etape ale procesului economic***

Orice proces economic poate fi divizat pe etape. O soluție de cunoaştere a comportamentului şi a formării costurilor o constituie analiza lor pe fiecare din etapele procesului economic. Una din deciziile manageriale care utilizează această analiză este oportunitatea unor externalizări. Etapele proceselor economice diferă în funcție de natura activităților, resursele disponibile, obiectivele de performanță stabilite, tipologia clientelei, mediul extern întreprinderii. Posibilitățile concrete de integrare sau specializare au un rol important în finalizarea analizei costurilor pe etape. Este posibil ca o anumită etapă intermediară foarte scumpă să asigure coerența întregului ciclu şi să nu poată fi eliminată decât cu riscul modificării naturii procesului sau rezultatelor. Restricția tehnologică poate depăşi astfel

restricția economică a costurilor minime. Această metodă poate furniza un material de lucru pentru diferite simulări manageriale. Costurile unei etape pot fi stabilite în condiții normale, de continuitate ale procesului economic, sau în situații atipice (întreruperi, defecțiuni în aval sau în amonte etc.).

3.3.9. *Analiza costurilor din perspectiva metodei Balanced Score Card (BSC)*

Metoda Balanced Score Card (BSC) presupune abordarea oricărei afaceri din următoarele perspective:

- satisfacția clientului;
- a interesului intern, concentrat în principiu pe indicatorii venituri, costuri, profit
- inovării sau a capacităților de dezvoltare în viitorul previzibil;
- financiară, respectiv indicatorii fluxului de trezorerie (cash-flow pozitiv sau negativ).

Fiecăreia din aceste perspective i se dă o pondere de importanță. Între diferitele opțiuni posibile la un moment dat se elaborează punctaje privind fiecare perspectivă. De exemplu posibilitatea de a investi în România în perioada integrării în Uniunea Europeană va lua în calcul într-o pondere mai mare posibilitățile de inovare şi de dezvoltare în viitor. De asemenea la evaluarea unei afaceri se vor avea în vedere cele 4 perspective la care se ataşează coeficienți de importanță. Observăm că nivelul costurilor intervine ca o perspectivă independentă căreia i se acordă o importanță diferită de la o afacere la alta. Reținem însă că analiza Balanced Score Card (BSC) priveşte abordarea statică, la un moment dat, pentru decizii punctuale la acel moment. Pe termen lung toate perspectivele se convertesc în raportul cost-venit-profit. Satisfacția clientului are menirea de a spori vânzările şi volumul de activitate în viitor, cale sigură a unor venituri mai mari şi a unui cost fix unitar mai mic. Posibilitatea de inovare şi de dezvoltare are în vedere venituri viitoare mai mari şi costuri viitoare mai mici. Fluxul financiar este cel care indică ora adevărului în privința calculațiilor de cost şi de preț. În aceste condiții raportul de importanță între interesul intern şi celelalte perspective semnifică raportul dintre problemele corelației venit-cost-profit pe termen scurt şi pe termen lung.

Secțiunea 3.4.
ANALIZA COSTURILOR ÎN PROBLEME MANAGERIALE COMPLEXE

3.4.1. *Analiza costului unitar pe produs (serviciu, lucrare)*

Costul unitar pe produs (serviciu, lucrare) este un indicator sintetic esențial al gestiunii interne a firmei. Pe baza costului unitar firma duce politica prețului de vânzare, factor de bază al competiției. Costul pe serviciu prestat este în acelaşi timp criteriu de bază în determinarea profitului pe produs. Reducerea costurilor permite firmei, pe de o parte, creşterea profitului, iar pe de altă parte, reducerea prețului de vânzare şi deci capacitatea de a fi competitivă. Toți factorii legați de capacitatea de

producţie, progres tehnic şi tehnologic, organizare, productivitate, management se reflectă în dimensiunea costului unitar.

Principalele probleme ale analizei costului pe produs (serviciu prestat) pot fi sintetizate astfel:

• analiza dinamicii costurilor unitare pe factori de influenţă

• analiza structurii costului unitar (pe elemente de cheltuieli, pe articole de calculaţie, în alte abordări specifice entităţii patrimoniale)

• analiza consecinţelor modificării costului unitar asupra principalilor indicatori

• criterii de decizie în asimilarea de noi bunuri economice (produse, servicii, lucrări)

• analiza costului unitar marginal pe trepte

Analiza dinamicii costurilor unitare

Situaţia costurilor unitare pentru principalele bunuri oferite se urmăreşte de obicei:

a) în comparaţie cu evoluţia pe anii precedenţi (1-3 ani)
b) comparativ cu bugetul (prevederile anului realizat), pentru a stabili abaterile şi cauzele lor.
c) amplitudinea variaţiilor diverselor costuri (reduceri sau depăşiri) pentru a stabili sensibilitatea şi elasticitatea diferitelor componente care generează costul unitar. În mod cert, atenţia principală se îndreaptă spre elementele care au o pondere importantă în costuri şi care au avut o amplitudine mai mare în perioadele anterioare sau abateri majore faţă de buget.

Aprofundarea acestei analize se face urmărind elemente de cost pentru a identifica la ce elemente s-au înregistrat abateri în plus sau în minus şi cauzele lor.

Analiza pe elemente de cheltuieli

În urma acestei analize abaterile se localizează pe categorii se stabilesc factorii de influenţă şi se identifică posibilităţi de reducere a costurilor.

Principalele categorii de costuri sunt specifice fiecărei entităţi patrimoniale, fiecărui tip de activitate şi fiecărui proces economic.

3.4.2. *Analiza corelaţiei rentabilitate-cost în strategia de dezvoltare a firmei*

În cadrul procesului decizional din întreprinderile moderne corelaţia rentabilitate-cost are o poziţie specială. Problema respectivă presupune o analiză dinamică care porneşte de la punctul critic şi urmăreşte în timp situaţia rentabilităţii pe produs în funcţie de curbele esenţiale care condiţionează profitul.

În acest sens, *politica produselor* constituie un domeniu hotărâtor al opţiunilor fundamentale în activitatea economică. Pentru a decide introducerea sau scoaterea din nomenclator, dimensiunile sau diversificarea ofertei este de maximă utilitate studierea *ciclului de viaţă* al bunurilor, atât la producător, cât şi la consumator, în corelaţie cu dinamica rentabilităţii. Analiza cost-rentabilitate se completează cu analiza cost-venit, cost-marjă brută, profit – capital imobilizat sau capital social. Frecvent apar decalaje pozitive sau negative faţă de aşteptările patronatului sau ale administratorilor. În funcţie de sensul şi dimensiunea abaterii există opţiuni posibile de evoluţie a firmei. Analiza economică va propune soluţiile concrete în funcţie de fiecare situaţie în parte.

În cazul unor decalaje negative nesustenabile, mult peste aşteptări, este posibilă decizia de *oprire a exploatării* sau chiar a *funcţionării entităţii patrimoniale*. Astfel de decizii se iau dacă:

– se manifestă tendinţa creşterii dimensiunii pierderilor cumulate;

– pentru redresare sunt necesare investiţii foarte mari care pot fi recuperate în condiţii financiare mai slabe decât cele curente de pe piaţă;

– nu sunt semne de redresare în viitorul previzibil;

– valoarea separată a activelor depăşeşte valoarea entităţii (valoarea afacerii respective în condiţiile procesului economic existent).

Oprirea exploatării înseamnă suspendarea activităţilor specifice în scopul unor mutaţii majore tehnologice, economice, de concepţie. Este posibilă reluarea activităţii după reorganizare. Se foloseşte în doctrina economică termenul de *reengeneering* pentru astfel de procese. Oprirea funcţionării entităţii reprezintă intrarea în dizolvare şi lichidare judiciară a entităţii patrimoniale. De regulă, aceasta nu îşi mai reia activitatea.

O altă opţiune este *introducerea sezonalităţii* în ce priveşte *intensitatea exploatării* şi a activităţii economice în cazul unor decalaje temporare între nivelul aşteptat şi cel efectiv realizat.

A treia opţiune este *introducerea* unor *modificări majore în structura, concepţia şi resursele alocate afacerii*, dacă apar decalaje „de alertă" între indicatorii de rentabilitate aşteptaţi si cei realizaţi. Prin aceste modificări este posibil să fie schimbat în întregime sau în mare parte profilul de activitate, planul de afaceri, personalul utilizat, sistemul de management, structura organizatorică. Scopul este reducerea costurilor la nivelul la care să poată asigura o rentabilitate aşteptată de patronat.

Nu este exclusă decizia unei monitorizări şi a unui *control mai riguros* dacă se înregistrează *abateri conjuncturale* de la poziţiile previzionate. În astfel de cazuri, trebuie separată influenţa tendinţelor ciclice obiective din viaţa firmei asupra rentabilităţii. Bugetul de costuri şi celelalte componente ale mecanismului previzional vor fi utilizate riguros pentru a elimina consumurile nejustificate sau conjuncturale de resurse.

Tabelul nr. 3.4.2.1

Calculul principalilor indicatori de rentabilitate

**RATA RENTABILITĂŢII ECONOMICE*	=Profit brut/Capital permanent
**RATA RENTABILITĂŢII FINANCIARE*	=Profit net/Capital propriu
**RATA RENTABILITĂŢII RESURSELOR CONSUMATE*	=Profit net/Cheltuieli totale
**MARJA PROFITULUI NET*	=Profit net/Cifra de afaceri
**MARJA BRUTĂ A PROFITULUI*	=Profit brut/Cifra de afaceri

În tabelul nr. 3.4.2.1 se observă, aşa cum este firesc, că în toţi indicatorii de rentabilitate apare componenta cheltuieli implicit prin intermediul profitului brut sau a celui net. Cea mai mare „încărcătură" informaţională din perspectiva contabilităţii de gestiune o are însă rata rentabilităţii resurselor consumate. La acest indicator cheltuielile apar atât la numărător, cât şi la numitor.

3.4.3. *Strategie şi scenarii pe baza analizei de senzitivitate*

Metoda analizei de senzitivitate constă în modificarea unuia sau mai multor factori sau elemente ale profitului într-un sens favorabil sau nefavorabil pentru un obiectiv de cercetare, producţie sau investiţii, cu scopul de a stabili limitele între care acesta rămâne rentabil.

Cu alte cuvinte, analiza de senzitivitate se impune în special pentru factorii sau elementele de costuri şi venituri care înregistrează modificări frecvente, cu amplitudine mare şi care deţin o pondere însemnată.

Este evident că factorii de risc şi incertitudine (care au la bază cauze subiective şi obiective) se cer a fi studiaţi cu prioritate. În grupe mari, aceşti factori pot fi clasificaţi astfel:

– schimbarea condiţiilor economice, care invalidează eficienţa anterioară avută în vedere în estimările calculelor economico-financiare;

– schimbările tehnologice rapide;

– atitudinea exagerat de optimistă sau pesimistă a echipei de analiză;

– erori de analiză tehnică, economică şi financiară (prin omiterea unor variabile, schimbarea naturii unor variabile, schimbarea raportului dintre variabile etc.).

Pentru fiecare dintre modificările posibile preconizate se cere a se estima mărimea variaţiei şi ponderea elementului la care se referea în costuri sau în venituri. O modificare de dimensiuni mici la un element cu pondere mare în costuri va avea un efect(pozitiv sau negativ) însemnat asupra profitului.

Valoarea celor patru indicatori (utilizaţi de Banca Mondială) cunoscuţi în calculele de eficienţă, respectiv raportul venituri actualizate/costuri actualizate (RVA), venitul net (profitul) actualizat (PNA), rata internă de rentabilitate (RIR) şi cursul intern de revenire al obiectivului (testul Bruno), este sensibilă la toate variaţiile componentelor costurilor şi veniturilor.

Pentru a cunoaşte cu anticipaţie limitele minime şi maxime între care pot varia diferiţi factori sau elemente ale veniturilor şi costurilor se impune analiza de senzitivitate.

În scopul desfăşurării riguroase a analizei de senzitivitate se cer a fi parcurse următoarele etape:

a) elaborarea modelului de analiză a profitului, ceea ce presupune stabilirea elementelor şi factorilor, precum şi a relaţiilor de condiţionare, pe de o parte, între variabile şi profit, iar pe de altă parte, între variabile – factori sau elemente. În acest model se îmbină eficienţa capitalului avansat cu rentabilitatea capitalului consumat;
b) identificarea variabilelor din model care au o mare variabilitate în timp (de exemplu preţurile), stabilindu-se limitele în plus sau în minus până la care abaterile nu conduc la intrarea obiectivului în pierderi;
c) schimbarea variabilelor sensibile (prin creşteri sau reduceri) care constituie elemente sau factori de costuri sau venituri în limitele considerate posibile şi calcularea celor patru indicatori ai analizei cost-profit pentru noile fluxuri astfel stabilite;
d) evaluarea senzitivităţii obiectivului (temei) de cercetare-dezvoltare la variaţiile posibile ale diferitelor elemente de costuri sau venituri, stabilind pentru fiecare componentă în parte limitele între care poate varia fără ca proiectul să fie

respins. În acest sens se poate stabili, de exemplu, o limită maximă pe care o poate atinge un flux de costuri fără ca cei patru indicatori (RVA, PNA, RIR şi testul Bruno) să aibă valori sub cele admisibile;

e) compararea abaterilor potențiale evaluate şi confirmate cu limitele maxime stabilite în etapa anterioară, elaborarea concluziilor referitoare la viabilitatea obiectivului de cercetare-dezvoltare din punctul de vedere al eficienței utilizării surselor solicitate.

3.4.4. *Analiza costurilor de finanțare şi autofinanțare*

Autofinanțarea se realizează, în principal, prin:
– capitalizarea profitului net nerepartizat;
– prelevările din amortizări şi provizioane.
Fiecăreia din aceste surse de autofinanțare îi corespunde un cost specific.

Estimarea costului capitalului poate fi realizată prin modele actuariale sau pe bază de calculație.

Costul capitalului propriu este un cost de oportunitate pentru întreprindere, reprezentând remunerația pe care acționarii o aşteaptă de la capitalul investit, ținând cont de riscul asumat.

Remunerarea acțiunilor este formată din dividend şi din plusvaloarea aferentă (rentabilitatea sperată a se obține din deținerea unei acțiuni). Relația de calcul este următoarea:

$$R = \frac{DIV + P_1 - P_0}{P_0} \qquad (3.4.4.1)$$

unde: DIV = dividendul primit pe durata deținerii acțiunii (părții sociale);
P_0 = prețul acțiunii/părții sociale la momentul achiziției;
P_1 = prețul acțiunii (părții sociale) la momentul de referință (calcul valoare remunerație).

Astfel, în funcție de anticiparea valorii viitoare a acțiunii şi mărimii dividendului, un investitor, cunoscând rentabilitatea aşteptată, poate determina valoarea unei acțiuni la momentul achiziției:

$$P_0 = \frac{DIV + P_1}{1 + R} \qquad (3.4.4.2)$$

Observăm că în evaluarea costului de finanțare apar cheltuielile sau costurile activității curente prin intermediul dividendelor.

3.4.5. *Analiza costurilor cu personalul*

Pentru a efectua analiza costurilor cu personalul se poate constitui un sistem de indicatori de eficiență (raport efort – efect).

Indicatori de efort sunt:
– fondul de salarii;
– cheltuieli totale cu personalul.

Indicatori de efect:
– cifra de afaceri;

– producția exercițiului;
– valoarea adăugată;
– venitul din exploatare.

Obiectivele analizei costurilor cu personalul sunt:
– verificarea corelațiilor fundamentale privind eficiența;
– studierea oportunității externalizării sau internalizării unor funcții;
– testarea nivelului optim de activitate.

Analiza corelației dintre dinamica productivității medii a muncii şi cea a salariului mediu

Această corelație fundamentală are rolul de a reflecta eficiența forței de muncă. Necesitatea respectării acestei relații decurge din faptul că la creşterea productivității concură şi ceilalți factori de producție, trebuind a fi constituite resursele pentru remunerarea acestora.

Indicele de corelație poate fi stabilit în două moduri:
– ca raport al dinamicilor

$$Ic = \frac{I_{Sa}}{I_{Wa}} \qquad (3.4.5.1)$$

unde: Sa = salariul mediu anual;
Wa = productivitatea medie anuală.
– ca raport al creşterilor

$$Ic = \frac{I_{Sa} - 100}{I_{Wa} - 100} = \frac{SA_1 - SA_0}{WA_1 - WA_0} \qquad (3.4.5.2)$$

în care: SA_1 = salariul anual în perioada curentă;
SA_0 = salariul anual în perioada de bază;
WA_1 = productivitatea anuală a muncii în perioada curentă;
WA0 = productivitatea anuală a muncii în perioada de bază.

Acest al doilea model se utilizează când ambii indici sunt mai mari decât 100. Respectarea corelației presupune ca Ic să fie subunitar.

3.4.6. ***Costurile şi valoarea firmei***

Costurile au o influență multiplă asupra valorii firmei şi, din acest motiv, li se acordă o atenție deosebită. În primul rând, valoarea firmei depinde de *capacitatea* ei *de a obține profit*. Acesta, la rândul lui, depinde de venituri şi de costuri. În consecință, pe măsura reducerii costurilor relative (raportate la aceeaşi valoare) valoarea unei firme creşte. Reducerea costurilor nu trebuie să fie în sens absolut pentru că valoarea firmei depinde de dimensiunea sa iar costuri în valoare absolută mai mică reprezintă de regulă venituri mai mici, deci valoare mai mică a firmei. Costurile vor fi, în primul rând, raționalizate, în sensul că vor fi eliminate cele care nu sunt aferente veniturilor realizate.

O a doua influență asupra valorii firmei o au costurile care se capitalizează. Acestea se mai numesc în limbajul curent costuri de natura activelor. Termenul pare impropriu. Un cost nu poate fi activ, iar un activ nu poate fi cost. Cu toate acestea în cazul translatării dintr-un sistem contabil în altul, situație frecventă în condițiile creşterii ponderii investițiilor străine în toate țările, unele costuri devin

active, iar unele active nu mai sunt recunoscute, fiind înregistrate drept costuri. În plus, ulterior înregistrării la costuri, unele consumuri se pot capitaliza în baza unor raționamente profesionale, conform unor practici larg acceptate.

Evaluarea unor active are la bază, în multe cazuri, metoda costurilor, respectiv totalul consumurilor pe care acestea le-au generat pentru a ajunge în starea în care se află şi a dispune de capacitatea de a genera beneficii economice viitoare. Poziția financiară a firmei depinde de aceste active şi, în consecință şi de costurile acceptate a sta la baza înregistrării lor.

3.4.7. ***Probleme privind costurile şi investițiile în practica privatizării din România***

Una din problemele manageriale majore ale perioadei de tranziție la economia de piață a constituit-o privatizarea. Fiind un element inseparabil tuturor proceselor manageriale, costurile au avut un rol important şi în această problemă. Dincolo de conotațiile politice pe care le regăsim în presa de mare tiraj, privatizarea are o importantă dimensiune măsurată economic prin costuri şi investiții. Prin intermediul acestor concepte pur economice vom aborda, în continuare, privatizarea pentru a susține şi în acest mod, importanța costurilor în zilele noastre.

Privatizarea este definită ca fiind acel proces de trecere a bunurilor din proprietatea statului în proprietatea privată a particularilor. În acest proces deosebit de complex, cea mai importantă componentă o reprezintă partea din proprietate legată de unitățile economice (agenții economici). Transferul acestei părți din proprietatea statului foloseşte concepte din ştiința economică, inclusiv din contabilitatea de gestiune şi sistemul informațional al costurilor. Operațiile de privatizare au fost derulate în România, în cea mai mare parte, de către o instituție specializată a cărei denumire s-a schimbat de câteva ori. Forma juridică concretă de transferare a proprietății a reprezentat-o contractul de vânzare-cumpărare individual pentru fiecare caz în parte. Fiind vorba de acelaşi vânzător au existat clauze comune. În anumite perioade putem vorbi despre o anumită practică a instituției respective.

După anul 1996, s-a impus punctul de vedere că elementul decisiv nu-l reprezintă prețul plătit de cumpărător pentru pachetul de acțiuni transferate, ci valoarea investițiilor care urmează să fie făcute de cumpărător. Clauza de investiție a ridicat numeroase probleme în practică, rezolvabile inclusiv prin teoria contabilității. Includerea unor obligații colaterale privind investițiile care urmează să fie făcute în unitatea cumpărată a ridicat problema formei pe care o pot îmbrăca acestea. În baza teoriei economice, investițiile au menirea să sporească capitalul aflat la dispoziția firmei. Capitalul poate fi în formă naturală (materială, fizică) sau în formă financiară. Rolul investiției este de a aduce în firmă active care să genereze în viitor beneficii economice (creşteri de venituri sau reduceri de costuri). *Pentru bugetul public, investițiile din firmă reduc costurile cu protecția socială a şomerilor şi generează venituri colaterale din impozite şi taxe.*

Are loc o transformare permanentă a formei respective în funcție de etapa procesului economic şi de obiectul de activitate. În consecință, investiția poate fi, în lipsă de prevedere contrară expresă, atât financiară, cât şi fizică. Evident, însă, că o condiție esențială se impune: investiția să nu fie din surse ale societății comerciale cumpărate. În principiu, fără o clauză de interdicție, investitorul poate folosi surse

atrase pentru realizarea investiției, angajându-şi propriul patrimoniu, exclusiv acțiunile la firma cumpărată. *Costul total al investiției* (costul bunurilor şi costul finanțării) trebuie suportat integral de către cumpărător. În oricare formă ar fi făcută investiția, ea se va metamorfoza în funcție de ciclul rotației capitalului. *Controlul post-privatizare* ar trebui să se concentreze pe oportunitatea tipului concret de activ achiziționat, pe modul de evaluare şi pe dreptul sau capacitatea managerilor societății comerciale cumpărate de a opta pentru varianta de dezvoltare aleasă. Din punct de vedere al intereselor firmelor privatizate, cea mai bună soluție se pare că este transferul sumelor destinate investițiilor într-un cont special. Dobânzile pentru fondul de investiții constituit până la data utilizării efective îl vor completa şi-i vor asigura conservarea puterii de cumpărare reale. Putem vorbi astfel de investiție şi creştere de capital nominală sau în termeni reali. În schema de dezvoltare, prin virarea de către cumpărător a sumelor băneşti (investiție financiară cu destinație sporire de capital) urmează să fie stabilită o procedură riguroasă de alegere a activelor fixe necesare.

Validarea temporară a investiției financiare porneşte de la premisa că banii depuşi la bancă sunt utilizați, de asemenea, pentru creditarea economiei reale. Locurile de muncă ce nu sunt create momentan în firma cumpărată vor fi create în alte entități care au proiecte fezabile şi nevoie de finanțare. Realitatea din România arată că lucrurile nu s-au întâmplat chiar aşa, băncile creditând în mare parte bugetul public, nu economia reală privată. Strict teoretic, autoritățile publice nu pot invoca propria lor culpă în deturnarea fluxurilor monetare pentru a nu valida contractual o formă de investire acceptată de teoria economică. *Reducerea costurilor publice* trebuie să opereze teoretic de la data la care au fost transferați banii în contul firmei achiziționate (privatizate).

O altă aplicare a cadrului conceptual privind indicatorii de capital la procesul de privatizare din România o reprezintă momentul la care se consideră investiția fizică realizată.

Intrarea activelor fixe în patrimoniul societății cumpărate trebuie să fie considerată data la care acestea intră efectiv în procesul economic al entității respective. Prevalența fondului asupra formei are, în această situație, o aplicare adecvată în sensul că fondul este reprezentat de esența economică a actului de investire, iar forma este dată de învelişul juridic. Din punct de vedere economic, realizarea fizică a investiției este data documentelor specifice ale aportului:

– Declarația Vamală de Import pentru importul de active tangibile;

– Factura fiscală pentru active de orice tip de la entități patrimoniale din România;

– Factura externă de servicii de la parteneri din afara României împreună cu documentele contractuale care confirmă prestarea serviciului;

– alte documente similare.

De asemenea, se poate menționa că fiecare din documentele enumerate poate fi însoțit de altele, care întăresc, confirmă sau decalează în timp realizarea efectivă a investițiilor. De exemplu, lucrările de construcții-montaj se finalizează provizoriu la fiecare etapă prin situații de lucrări. În toate cazurile finalizarea investiției este legată de un proces privind costurile întreprinzătorului: momentul în care începe să se calculeze amortizarea. Nu au relevanță – din punct de vedere al procesului economic – confirmarea juridică a aportului sub forma Hotărârii Adunării Generale a

Acţionarilor, Actului adiţional notarial şi a Certificatului de înscriere menţiuni de la Registrul Comerţului. Este adevărat că actul investiţional se concretizează de regulă pe plan juridic în mărirea capitalului social înregistrat oficial. Nu este însă o condiţie obligatorie sporirea capitalului social în urma investiţiei. Şi în cazul investiţiilor din surse proprii poate avea loc sporirea activelor fixe fără majorare de capital. Dacă normele contabile şi legislaţia comercială permit investiţii fără înregistrarea juridică a sporului de capital social înseamnă că şi investiţiile din procesul de privatizare pot avea acelaşi regim. Este vorba de sporirea capitalului fizic nereflectată pe plan juridic. Scopul urmărit de contractul de vânzare-cumpărare acţiuni prin clauza de investire nu este sporirea răspunderii noilor acţionari faţă de terţi ca o consecinţă a înregistrării majorării capitalului social. Scopul real urmărit este de fapt, aşa cum am precizat mai sus, *reducerea costurilor publice*. Din momentul în care întreprinzătorul angajează capital fizic în firma privatizată singura lui cale raţională de acţiune este punerea în funcţiune a investiţiei şi angajarea de personal, deci reducerea costurilor publice.

Printr-o altă clauză se interzice dizolvarea sau lichidarea voluntară a firmei cumpărate. Alte articole din contract prevăd păstrarea obiectului de activitate şi a numărului de personal un interval important de timp. În consecinţă, nu problema răspunderii în caz de faliment a fost avută în vedere prin clauza de investire. Mult mai probabil este că intenţia exprimată de articolul respectiv al contractului a fost intensificarea activităţii economice pe baza unor criterii de eficienţă sub management privat, care pot antrena noi locuri de muncă reale în economie. Statul cedează o parte a patrimoniului său sectorului privat numai în condiţiile ocupării mâinii de lucru la parametrii superiori cantitativi şi calitativi. Această ocupare la cote superioare este cea care aduce beneficii publice prin *reducerea costurilor cu protecţia socială*. Investiţia din contractul de vânzare-cumpărare urmează deci să sporească capitalul în sensul său general economic de aparat tehnico-productiv, informaţional şi financiar aflat la dispoziţia firmei şi pus în funcţiune pentru a produce profit. Autoritatea publică este păgubită dacă capitalul fizic nu este adus şi introdus în circuitul economic. Se ştie că orice investiţie are un anumit efect de antrenare care depăşeşte în cuantum valoarea sa nominală (locuri de muncă la furnizori, transportatori, spor de taxe vamale, infuzie de tehnologie şi *reducere costuri de producţie sau comercializare*, etc.). Taxele notariale şi cele de la Registrul Comerţului reprezintă în schimb numai câteva procente din valoarea investiţiei înregistrată drept capital social.

Întâietatea aspectelor economice faţă de cele juridice în cazul clauzelor privind investiţiile din contractul de privatizare rezultă şi din conţinutul legislaţiei comerciale. Includerea în capitalul social se face pe bază de reevaluare a aporturilor tuturor celorlalţi acţionari (Legea 31/1990). Investiţia în valoare nominală a cumpărătorului se va regăsi astfel parţial în creştere de capital social, în cotă echivalentă cu aportul în termeni comparabili faţă de ceilalţi acţionari. Diferenţa rămâne tot în grupa „Capitaluri proprii", dar la altă poziţie decât „Capital social". Ca tehnică contabilă este posibil să fie majorat capitalul social prin reevaluarea aporturilor acţionarilor mai vechi şi, apoi, prin includerea în capitalul social a investiţiei la valoarea nominală. În acest caz, sporul poziţiei „Capitaluri proprii" va fi mai mare decât investiţia din contract. Apare însă o nouă problemă: comparaţia

indicatorilor de capitaluri dintre firmele privatizate (care-şi reevaluează capitalul social) şi cele care n-au trecut prin proces de privatizare cu clauză de investiţii (firme noi create de investitori privaţi, societăţi comerciale cu capital de stat sau privatizate anterior introducerii clauzei de investiţie, numai pe bază de preţ).

Criteriul care trebuie să opereze în recunoaşterea momentului unei investiţii din procesul de privatizare este data la care activele corporale pot fi supuse amortizării. De la acea dată au loc practic *modificări în structura costurilor* entităţii privatizate. Apar costuri suplimentare de amortizare, dar şi legate de intensificarea proceselor economice. De la aceeaşi dată se pun bazele reducerii costurilor publice cu protecţia socială.

CONCLUZII

1. Analiza costurilor se poate realiza cu ajutorul unor procedee ale analizei cantitative sau ale analizei calitative.
2. Între metodele de analiză a costurilor întâlnim:
   – analiza cost-beneficiu;
   – analiza structurală a costurilor;
   – analiza în dinamică a costurilor;
   – energia informaţională în analiza costurilor;
   – analiza matricială a costurilor;
   – analiza valorii aplicată la costuri;
   – analiza de senzitivitate.
3. Reducerea costurilor publice este urmărită prin clauza de investire post-privatizare.

Capitolul 4

PROCEDEELE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR ŞI SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Secțiunea 4.1.

CADRUL NORMATIV ŞI CONCEPTUAL PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE ŞI PROCEDEELE UTILIZABILE PENTRU CALCULAȚIA COSTURILOR. CLASIFICĂRI ŞI PROCEDURI

Contabilitatea de gestiune se bucură de o reglementare mai flexibilă decât contabilitatea financiară potrivit art. 1 din Legea Contabilității deoarece se adaptează la specificul activității entităților productive. Cu toate acestea, există o serie de prevederi legislative cuprinse în reglementări normative interne şi internaționale cu aplicabilitate şi în România.

Metodele şi procedeele de calculație a costurilor din cadrul contabilității de gestiune utilizează *conceptele* prezentate în continuare.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Costul subactivității *(regia fixă alocabilă) este înțeles ca un nivel de activitate mai redus decât cel normal care nu se include de regulă în costul produselor.*

Activele cu ciclu lung de producție (fabricație) sunt acelea care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata de utilizare sau vânzare, cum sunt anumite categorii de stocuri, navele, aeronavele, etc.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

Alegerea metodelor şi a procedeelor utilizate în contabilitatea de gestiune a unei entități are în vedere în principal obiectivele următoare:

- calcularea costurilor;
- stabilirea rezultatelor pe produse, lucrări şi servicii executate;
- stabilirea rentabilității produselor, lucrărilor şi serviciilor executate;
- întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activități,
- urmărirea şi controlul executării bugetului de venituri şi cheltuieli în scopul furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității patrimoniale.

În conformitate cu prevederile legii, pentru evaluarea elementelor patrimoniale, se stabilesc regulile menționate în continuare.

a) La data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoarea contabilă, care se stabileşte astfel:

- bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție denumită cost de achiziție;

- bunurile produse în unitatea patrimoniala, la costul de producție.

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producție.

În costurile de producție pot fi incluse şi dobânzile aferente creditelor bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație, aferente perioadei.

Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație şa, decontarea activității precum şi calculul costului produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs.

Pentru calcularea costurilor de producție, circulație, achiziție, etc., cheltuielile, după natura lor, înregistrate în contabilitatea generală, pot fi grupate astfel:

(a) cheltuieli directe (materii prime şi materiale directe, remunerații directe, contribuția privind asigurările sociale şi protecția socială şi alte cheltuieli directe);

(b) cheltuieli indirecte de producție (cheltuieli comune ale secției)

(c) cheltuieli de desfacere;

(d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe plus cheltuielile indirecte de producție, repartizate rațional asupra produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, formează *costul de producție* al acestora.

Cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere sunt în general excluse din costul de producție, în afară de cazul când condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație.

Dacă la *costul de producție* se adaugă cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere se obține *costul complet*.

Cheltuielile indirecte de producție se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secție, salariile directe, consumurile de materiale directe, orele de funcționare a utilajelor şi alți factori care să asigure repartizarea rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

Cheltuielile de desfacere se adaugă la costul de producție al produselor pentru care s-au efectuat (pentru stabilirea costului complet al acestora), iar în cazul în care identificarea lor nu este posibilă pe produs, acestea pot fi repartizate, asupra costului acestora, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate, sau în funcție de alte criterii.

În măsura în care *cheltuielile generale* de administrație se includ în costul de producție, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producție. Cheltuielile prevăzute anterior se pot grupa, în funcție de dependența lor față de volumul producției, în *cheltuielile variabile şi cheltuieli fixe (constante)*.

Cheltuieli variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporțional cu producția la care se referă, fiind însă relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cum sunt: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, remunerațiile directe, energia, combustibilul, materialele folosite în scopuri tehnologice şi alte cheltuieli.

Cheltuielile fixe sunt acelea care au un nivel relativ constant, indiferent de oscilațiile volumului de producție, cum sunt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secției şi din cheltuielile de desfacere şi altele.

Calculația costurilor de producție poate fi efectuată după *metoda costurilor standard sau normate, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda costurilor directe* sau alte metode adoptate de unitatea patrimonială, în funcție de organizarea procesului de producție, specificul activității şi necesitățile proprii.

Costul subactivității *(înțeleasă ca un nivel de activitate mai redus decât cel normal) nu se include de regulă în costul produselor*. Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităților de producție sau alți factori. În costul subactivității vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic sau tehnologic.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Următoarele reprezintă exemple de consumuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

- pierderile de materiale, manopera sau alte consumuri înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care acestea sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;
- costurile de desfacere.

Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

Definiția costurilor este indisolubil legată de aceea de cheltuieli. În concepția IASC, *cheltuielile* sunt acelea care apar în cursul activităților curente ale întreprinderii şi anume: costul vânzărilor, salariile şi amortizarea. D*efiniția cheltuielilor include şi pierderile* care pot apărea sau nu pe parcursul desfăşurării activității curente a firmei. Pierderile sunt considerate diminuări ale beneficiilor economice şi, de aceea, nu diferă de alte tipuri de cheltuieli. Ele rezulta fie din calamitați naturale, fie din ieşirea activelor pe termen lung şi cuprind şi pierderile nerealizate care apar din creşterea cursului valutar în cazul unor împrumuturi contractate în valută. În contul de profit şi pierdere acestea din urma se înregistrează distinct.

Recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierdere se face atunci când are loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii. Recunoaşterea cheltuielilor se face prin asocierea directă între acestea şi elementele specifice de venit. Spre exemplu, *diversele categorii de cheltuieli care constituie costul bunurilor vândute trebuie recunoscute în acelaşi timp cu venitul din vânzarea acelor bunuri.* Există situații în care se aşteaptă realizarea de beneficii în decursul mai multor perioade de gestiune, pentru că nu se

pot asocia cheltuielile cu veniturile decât vag sau indirect. În aceasta situație procesul recunoaşterii cheltuielilor se face prin asocierea cu utilizarea unor active ca terenuri, mijloace fixe, licențe, caz în care cheltuiala este prezentată ca o amortizare.

Referitor la contul de profit şi pierdere, *IAS 1* specifică faptul ca firmele trebuie să prezinte în acest cont sau în notele sale o analiza a cheltuielilor, fie în funcție de natura lor, fie pe destinația (funcția) lor în cadrul întreprinderii. Împărțirea cheltuielilor în *funcție de natura lor* este o prima metoda de analiză şi se aplică în general în cadrul firmelor mici şi acestea cuprind: materiile prime, cheltuielile cu amortizarea, salariile, cu transportul, cheltuielile de publicitate.

O metodă de analiză clasică împarte cheltuielile după funcția (destinația) lor ca parte a costului vânzărilor, distribuției sau activităților administrative. În această situație sunt necesare informații suplimentare şi despre natura cheltuielilor, inclusiv cele cu amortizarea şi cu personalul.

Utilizarea uneia dintre metode este influențată de factori care se referă la natura întreprinderii, a sectorului din care aceasta face parte sau de factori istorici.

Standardul contabil internațional IAS 2 se ocupa de contabilitatea stocurilor şi în cadrul acesteia se regăseşte şi definiția costului stocurilor. Costul stocurilor reprezintă:

A. Costurile rezultate în urma achiziției (Costul de achiziție): prețul de cumpărare, taxe de import şi alte taxe (cu excepția acelora pe care întreprinderea le poate recupera de la autoritățile fiscale), costuri de transport, costuri de manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale şi servicii, diferențele de curs valutar apărute direct din achiziționarea recentă de bunuri facturate în valuta.

B. Costurile prelucrării (Costul de producție - costurile directe): aferente producției (exemplu, costuri cu manopera directă), alocarea sistematică a regiei de producție fixă: amortizarea, întreținerea secțiilor şi utilajelor, costurile cu conducerea şi administrarea secțiilor, alocarea sistematică a regiei de producție variabilă: costurile indirecte cu materiile prime, materialele şi forța de muncă.

C. Alte costuri necesare aducerii stocurilor la forma şi în locul în care se găsesc în prezent (Costul de producție - costurile indirecte): costul proiectării produselor destinate anumitor clienți, costul regiilor generale.

Există cheltuieli care nu sunt incluse în costul stocurilor, dar ele sunt considerate cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

- *pierderi de materiale şi manoperă* sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- *cheltuieli de depozitare*, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în cadrul procesului de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- *cheltuieli generale de administrație* care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;
- *costuri de desfacere.*

Prețurile standard, folosite pentru înregistrarea în contabilitate a bunurilor de natura stocurilor de produse trebuie să fie actualizate periodic, de regulă cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor şi de alți factori.

În cazul în care evaluarea bunurile materiale se face la prețuri standard (prestabilite) conform alineatului precedent, diferențele stabilite între prețul de înregistrare şi costul de achiziție, respectiv costul de producție efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri. La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.

Contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs etc., din unităţile de producţie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii de activitate.

Prin contabilitatea de gestiune persoanele juridice pot obţine informaţii care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv:

- informaţii legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfăşoară activităţi de producţie, prestări de servicii, precum şi de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfăşoară activitate de comerţ;
- informaţii care stau la baza bugetării şi controlului activităţii de exploatare;
- informaţii necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activităţii interne;
- alte informaţii impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor contabile, precum şi simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare şi de accesare a informaţiilor obţinute să fie flexibil şi să permită o gamă largă de opţiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcţie de scopurile urmărite, respectiv: evidenţierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni.

Contabilitatea de gestiune furnizează informaţii necesare elaborării de rapoarte şi analize interne utilizate de managementul unităţii în luarea deciziilor. Cerinţele de prezentare şi analiză a informaţiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilităţii de gestiune se va urmări ca informaţiile obţinute să satisfacă atât necesităţile de informare existente, cât şi pe cele în continuă schimbare.

Procedeele şi tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcţie de caracteristicile calitative ale informaţiilor cerute de utilizatori, precum şi de particularităţile activităţii desfăşurate.

Calculaţia costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obţine informaţii privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităţilor sau altor obiecte de calculaţie.

Organizarea lucrărilor privind calculaţia costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unităţii, structura organizatorică a acesteia, tipul şi modul de organizare a producţiei, tehnologia de fabricaţie, gradul de integrare a producţiei, caracterul etc.

În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate şi recunoscute în contabilitatea financiară, iar preţurile de vânzare să poată fi stabilite şi verificate, precum şi pentru analiza costurilor şi a eficienţei activităţii, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în:

- costuri de achiziţie;
- costuri de producţie;
- costuri de prelucrare;
- cheltuieli ale perioadei.

Pentru asigurarea unui *conţinut real şi exact* al structurii costurilor se vor avea în vedere *următoarele principii*:

1. Principiul separării cheltuielilor care privesc obţinerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziţia, producţia sau prelucrarea acestora. Presupune ca la nivelul obiectelor de calculaţie stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activităţii. Cheltuielile care nu participă la obţinerea obiectelor de calculaţie menţionate, cum ar fi: cheltuielile de administraţie, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparţin cheltuielile în cauză.

3. Principiul delimitării cheltuielilor în spaţiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producţie, administraţie, desfacere, iar în cadrul sectorului producţie, pe secţii, ateliere, linii de fabricaţie etc. În cadrul structurilor menţionate se pot constitui centre de producţie, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adânceşte delimitarea cheltuielilor.

4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. Delimitarea cheltuielilor privind producţia finită de cheltuielile aferente producţiei în curs de execuţie. Acest principiu este valabil pentru acele unităţi productive a căror producţie se prezintă parţial la sfârşitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea şi valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor şi al costurilor perioadei, *cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune* astfel:

a) cheltuieli directe;

b) cheltuieli indirecte;

c) cheltuieli de desfacere;

d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor şi ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări şi protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica şi atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor şi echipamentelor, întreținerea secțiilor şi utilajelor, precum şi cheltuielile cu conducerea şi administrarea secțiilor;

- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale şi forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă (Subactivitatea) care se recunoaşte ca o cheltuială a perioadei

= regia fixă × (1 - nivelul real al activității / nivelul normal al activității).

Nivelul real al activității la entitățile productive este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea (normală) de producție. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit şi pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție sau de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri şi servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;

d) costurile de desfacere;

e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiţii specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricaţie, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Conexiuni informaţionale între contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară

Una dintre principalele conexiuni dintre contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară cu ocazia organizării informaţionale a aplicării procedeelor de calculaţie a costurilor este metoda inventarului permanent. În tabelul numărul 4.1.1 este prezentată o simulare în cazul unui preţ sau cost standard de 100 unităţi monetare.

Tabelul numărul 4.1.1
Simulare a metodei inventarului permanent
pentru pregătirea informaţională a procedeelor de calculaţie a costurilor

REGULA PREŢULUI (COSTULUI) STANDARD (preţul sau costul standard 100 u.m.)			
EXPLICAŢIA	OPERAŢII	SUME	PRODUSE FINITE (345)
Stoc iniţial S_I	$S_{I\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	100.000	DP – diferenţe de preţ
1.000 × 130 = 130.000	$S_{I\,DP} = 1.000 \times (130 - 100) = 30.000$	30.000	
Intrarea I_1 (05. N)	$+ I_{1\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	100.000	345 = 711
1.000 × 110 = 110.000	$+ I_{1\,DP} = 1.000 \times (110 - 100) = 10.000$	10.000	348 = 711
Ieşirea E_1 (10. N) *500 buc.*	$- E_{1\,PS} = 500 \times 100 = 50.000$ Nu se înregistrează ieşiri ($E_{1\,DP}$) de diferenţe de preţ în cursul lunii	50.000	711 = 345
Intrarea I_2 (15. N)	$+ I_{2\,PS} = 500 \times 100 = 50.000$	50.000	345 = 711
500 × 80 = 40.000	$+ I_{2\,DP} = 500 \times (80 - 100) = - 10.000$	10.000	348 = 711
Ieşirea E_2 (20. N)	$- E_{2\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	100.000	711 = 345
1.000 buc.	$- E_{2\,DP} = k \times V_E = 18.000)$ [1]	18.000	711 = 348
Stoc final S_F (cumulat) *(vezi cont 345 şi 348)*	$S_F = S_{F\,PS} + S_{F\,DP} =$ $= 100.000 + 12.000 = 112.000$		
Variaţia stocurilor $\Delta_S = S_F - S_I$	$= 112.000 - 130.000 = - 18.000$ (SFD_{711} = Variaţie negativă)		

Cheltuieli variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporţional cu producţia la care se referă, fiind însă relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cum sunt: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, remuneraţiile directe, energia, combustibilul, materialele folosite în scopuri tehnologice şi alte cheltuieli.

Cheltuielile fixe sunt acelea care au un nivel relativ constant, indiferent de oscilaţiile volumului de producţie, cum sunt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secţiei şi din cheltuielile de desfacere şi altele.

Din punct de vedere al conţinutului economic, cheltuielile de producţie se grupează în două mari categorii:

* cheltuielile materiale de producţie care reflectă consumarea productivă a capitalului fix şi a capitalului circulant şi apar sub formă de cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, consumuri de materii prime, uzura obiectelor de inventar, etc.

* cheltuielile salariale care sunt determinate de consumarea productivă a forţei de muncă şi ele se regăsesc în cheltuielile cu: remunerarea personalului (salariile), C.A.S., fond de şomaj, contribuţia la fondul de sănătate, alte taxe şi vărsăminte asimilate etc.

Astfel, în timp ce cheltuielile salariale se reduc pe calea creşterii productivităţii muncii, cheltuielile materiale se reduc prin micşorarea normelor de consum.

Din punct de vedere al modului de includere în costul producţiei fabricate, cheltuielile de producţie se grupează în:

a) cheltuielile directe (cheltuieli individuale - care se individualizează pe produs, deci pe obiecte de calculaţie încă din momentul efectuării lor, motiv pentru care se trec de la început în costul de producţie, justificând denumirea de cheltuieli individuale) cuprind acele cheltuieli care se pot repartiza direct în costul unui anumit produs şi pentru care există posibilitatea să apară ca poziţii distincte în structura acestuia. Ele pot fi atribuite, de regulă, chiar în momentul efectuării lor pe produs, pe semifabricat sau pe lucrarea care le-a ocazionat.

Deoarece cheltuielile directe pot fi atribuite nemijlocit produselor care le-au ocazionat, ele se mai numesc şi cheltuieli specifice. Pot fi evidenţiate drept cheltuieli individuale: cheltuielile cu consumul de materii prime, materialele, materiale auxiliare directe, cheltuielile cu salariile de bază ale muncitorilor direct productivi, C.A.S., fond de şomaj, fond sănătate, energia, apa, aburii şi alte utilităţi tehnologice care participă direct la procesul productiv;

b) cheltuielile indirecte (cheltuieli comune) se caracterizează prin aceea că ele nu se pot identifica şi repartiza direct pe fiecare produs în parte (obiect de calculaţie), deoarece nu sunt legate de fabricarea unui anumit produs, ci privesc întreaga producţie a unei secţii sau chiar a întreprinderii, din care cauză ele se mai numesc şi cheltuieli comune.

Dacă ţinem seama de locurile şi natura activităţilor care le-au ocazionat, aceste cheltuieli pot fi grupate în: cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale de secţie şi cheltuieli generale ale întreprinderii. Tot în categoria cheltuielilor comune ale activităţii producţiei întâlnim: cheltuieli

indirecte într-o perioadă de gestiune dată, cum ar fi proiectare, investiţii, producţie, constituite pe seama structurii organizatorice a întreprinderii. Din aceste motive acestea se colectează mai întâi la nivelul secţiilor, sau la nivelul întreprinderii după care pe bază de criterii convenţionale se repartizează şi se includ în costul producţiei fabricate.

Clasificarea cheltuielilor în directe şi indirecte creează premisa delimitării şi repartizării lor pe sectoare şi genuri de activităţi, ea stând şi la baza determinării costului unitar de producţie după metode de tip "integral" sau "absorbant" (full-costing). Calculaţia costurilor de tip full-costing este larg răspândită la ora actuală în ţara noastră.

Această clasificare prezintă o importanţă deosebită pentru calculul cu exactitate al costului de producţie, întrucât, cu cât ponderea cheltuielilor directe este mai mare cu atât costul de producţie este mai apropiat de realitate. Partea care se repartizează convenţional este mai mică în această variantă.

Baza sau criteriul convenţional de repartizare trebuie să exprime cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Deci, proporţia în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producţie, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. În funcţie de particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei din cadrul unităţii în cauză, drept criterii sau baze de repartizare, după cum s-a mai arătat, pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcţionare a utilajelor etc. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o perioadă oarecare de gestiune.

Prezentăm succint în tabelul numărul 4.1.2, 4.1.3 şi 4.1.4 structura costurilor indirecte.

Tabelul numărul 4.1.2
Structura costurilor indirecte

Principalele grupe de cheltuieli indirecte		
CIS	1. Cheltuieli indirecte de secţie (din care):	
	- Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor din secţie	CIFU
	- Cheltuieli generale ale secţiei	CGS
	- Cheltuieli administrativ - gospodăreşti ale secţiei	CAGS
CGI	2. Cheltuieli generale al întreprinderii (din care):	
	- Cheltuieli de interes general	CIG
	- Cheltuieli administrativ - gospodăreşti	CAG

Tabelul numărul 4.1.3
Structura cheltuielilor indirecte de secție

CHELTUIELI INDIRECTE DE SECȚIE (CIS)		
Nr. crt.	Denumirea cheltuielilor (simbol)	Baza de calcul / referință
CIFU	Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor	prin repartizare
1.	Cheltuieli pentru întreținerea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secției, reviziile tehnice şi reparațiile curente	- durata - consumuri materiale - tarife operaționale - impozite, CAS, alte contribuții sociale
2.	Amortizarea utilajelor de lucru şi mijloacelor de transport ale secțiilor	- numărul de utilaje şi mijloace de transport - durate normate de folosință - valoarea utilajelor şi a mijloacelor de transport
3.	Uzura, întreținerea şi reparația sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor cu destinație specială	- consumuri materiale - prețuri de cumpărare - tarife de manoperă
4.	Energie, combustibil şi alte utilități şi materiale pentru scopuri tehnologice şi motrice	- consumuri - prețuri (tarife)
CGS	Cheltuieli generale ale secției:	prin repartizare
5.	Salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de specialitate şi administrativ şi de servire a secției şi contribuțiile la asigurările sociale	- salarii contractate (negociate) - CAS ş.a.
6.	Amortizarea clădirilor secției şi a celorlalte mijloace fixe	- valoarea de inventar - durata normată de funcționare
7.	Cheltuieli pentru încercări, cercetări, experiențe, standardizare, studii, creații şi inovații privind activitatea secției	- salarii - consumuri materiale - prețuri de achiziție
8.	Cheltuieli cu protecția muncii în secții	- consumuri materiale - prețuri de achiziție
9.	Alte costuri generale ale secției	
CAGS	Cheltuieli administrativ - gospodăreşti ale secției	prin repartizare
10.	Deplasări, detaşări şi transferări în țară	- durate - tarife (transport, diurne)
11.	Materiale pentru întreținerea şi curățenia clădirilor	- consumuri - prețuri materiale
12.	Reparații curente la clădiri şi alte mijloace fixe	- salarii - materiale
13.	Cheltuieli pentru încălzire	- consumuri - prețuri
14.	Energie electrică pentru iluminat şi forță motrice în scopuri administrativ - gospodăreşti	- consumuri - prețuri
15.	Apă, canal, salubritate pentru nevoi administrativ – gospodăreşti	- consumuri - prețuri

Tabelul numărul 4.1.4
Structura cheltuielilor generale ale întreprinderii

CHELTUIELILE GENERALE ALE ÎNTREPRINDERII (CGI)		
Nr. crt.	Denumirea cheltuielilor (simbol)	Baza de calcul / referință
CIG	Cheltuieli de interes general	prin repartizare
1.	Salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de specialitate şi administrativ, de servire şi de pază a firmei, protecția socială şi contribuțiile la asigurări sociale aferente	- salarii - impozite pe salarii - CAS ş.a. contribuții sociale
2.	Contribuții la fondul de cercetare ştiințifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea progresului tehnic	- fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate
3.	Amortizarea mijloacelor fixe	- valoarea de înregistrare - durata normală de funcționare
4.	Cheltuieli pentru încercări, experiențe, standardizări, studii, invenții şi inovații de interes general	- salarii - consumuri materiale - prețuri de achiziție
5.	Cheltuieli pentru protecția muncii cu caracter general	- consumuri materiale - prețuri de achiziție
6.	Dobânzi bancare	- comisioane bancare
7.	Cheltuieli pentru prelucrarea mecanizată şi automată a informațiilor	- salarii, durata, - tarife orare - consumuri materiale - prețuri de achiziție
8.	Alte costuri generale ale firmei	- prețuri
CAG	Cheltuieli administrativ gospodăreşti	prin repartizare
9.	Furnituri de birou	- prețuri de achiziție
10.	Cărți reviste, publicații şi abonamente	- prețuri de achiziție - comisioane
11.	Cheltuieli poştă - telecomunicații - fax etc.	- durata, - tarife, - salarii
12.	Alte costuri de birou	- durata
13.	Deplasări detaşări sau transferări	- tarife (transport, diurnă)
14.	Materiale pentru întreținerea şi curățenia clădirilor	- consumuri - prețuri
15.	Cheltuieli pentru încălzit	- consumuri - prețuri
16.	Repartiții curente la clădiri şi alte mijloace fixe	- salarii, - consumuri - prețuri
17.	Energie electrică pentru iluminat şi motrice în scopuri administrativ – gospodăreşti	- consumuri - prețuri
18.	Apă, canal, salubritate pentru nevoi administrativ – gospodăreşti	- consumuri - prețuri
19.	Alte costuri pentru întreținere şi gospodărire	- prețuri

Producția poate fi luată în considerare fie în ansamblul său, în calitate de producție globală şi producție marfă, fie la nivelul unei singure unități de produs, al unui semifabricat, al unei lucrări sau comenzi care constituie, de fapt, forma reprezentativă a purtătorilor de costuri.

Sunt cazuri când calculația ține seama de modul de organizare a producției, unde poate să pătrundă aprofundat cu resorturile ei, detaliind purtătorii de costuri, după caz, fie la nivelul subansamblelor, pieselor sau al operațiilor de prelucrare, fie la nivelul fazelor sau al stadiilor de fabricație având ca rezultat un semifabricat stabil, comensurabil.

Alteori, în detalierea purtătorilor de costuri se ține seama şi de calitatea produselor sau de sortimentul lor, în cazul în care cheltuielile de producție sunt influențate sensibil de aspecte care vizează calitatea produselor obținute.

În cazul în care nomenclatorul produselor fabricate este foarte larg, se efectuează o grupare a producției în calitate de purtătoare de costuri la nivelul grupelor, loturilor sau seriilor de produse, garniturilor de piese, comenzilor etc.

Gruparea produselor pe loturi, serii etc., se face ținând seama de materia primă consumată în realizarea lor, de tehnologie, de durata procesului de fabricație etc. Calculația trebuie să acorde o atenție deosebită stabilirii purtătorilor de costuri, gradului de finisare a producției, făcând distincție netă între producția terminată şi cea neterminată, atunci când condițiile o cer. Această distincție este considerată necesară şi în cazul produselor finite corespunzătoare calitativ, în raport cu cele rebutate, care prezintă defecte.

Din punct de vedere al necesităților de bugetare a costurilor de producție şi de postcalcul, respectiv pentru asigurarea structurii calculatorii a costurilor, acestea se clasifică pe: *elemente primare şi articole de calculație.*

Numărul şi nomenclatura pozițiilor de cheltuieli care determină structura costurilor conform acestei clasificări sunt deosebite întrucât şi criteriile pe care se bazează, diferă de la o clasificare la alta.

Astfel clasificarea elementelor după cheltuielile primare serveşte la calculul costului pentru întreaga producție obținută precum şi calculul altor indicatori, la corelarea bugetului costului de producție cu celelalte secțiuni ale bugetului, la stabilirea ponderii fiecărui element de cheltuială în totalul cheltuielilor de producție.

Are însă dezavantajul că nu stă la baza organizării contabilității cheltuielilor de producție în contabilitatea de gestiune şi a calculului costului unitar al producției fabricate.

Spre deosebire de clasificarea pe elemente primare de cheltuieli, clasificarea pe articole de calculație este mai elastică, completându-se după caz cu noi poziții, în funcție de o serie de factori cum ar fi: importanța şi ponderea cheltuielilor în structura costurilor, gradul de similitudine economică şi destinația acestora, etc.

Această grupare serveşte la calculul costului unitar al producției, la elaborarea bugetului de venituri şi cheltuieli, la stabilirea sarcinilor de reducere a costurilor de producție.

Criteriul cerințelor muncii de planificare şi postcalcul grupează cheltuielile de producție *pe elemente primare şi pe articole de calculație.*

Această grupare s-a făcut în intenția de a asigura costurilor o anumită structură. Potrivit acestei clasificări, numărul şi nomenclatura pozițiilor de cheltuieli care determină această structură sunt diferite, deoarece şi criteriul pe care se bazează, precum şi scopul urmărit prin ele, diferă de la o clasificare la alte. Pentru clasificarea cheltuielilor pe elemente primare se foloseşte o nomenclatură unică, determinată de conținutul lor economic.

Clasificarea cheltuielilor pe elemente primare

Clasificarea cheltuielilor pe elemente primare cuprinde următoarele componente şi grupe:

1) materii prime, materiale de bază şi auxiliare (din afară);
2) deşeuri recuperabile (se scad);
3) energie şi apă (din afară);
4) amortizarea mijloacelor fixe;
5) alte costuri materiale;

I. Totul costuri materiale (1 - 2 + 3 + 4 + 5);

6) salarii;
7) contribuţii asupra salariilor;
8) contribuţii la fondul de cercetare ştiinţifică;
9) alte costuri cu munca vie

II. Total costuri cu munca vie: (6 + 7 + 8 + 9)

Clasificarea cheltuielilor de producţie pe elemente primare are numeroase utilităţi, atât în cadrul întreprinderii, cât şi al verigilor superioare ei.

În clasificarea cheltuielilor pe elemente primare se utilizează nomenclatorul anterior, la nivelul întreprinderii, prin această clasificare asigurându-se:

- posibilitatea determinării cheltuielilor pentru producţia globală, a costului de uzină al întregii producţii marfă privită nediferenţiat la nivelul întreprinderii, precum şi a altor indicatori derivaţi;
- corelarea planului costurilor producţiei industriale cu celelalte secţiuni de plan;
- cunoaşterea ponderii elementelor de cheltuieli în totalul cheltuielilor de producţie determinate la nivelul costului comercial, arătând prin aceasta gradul în care este folosită munca trecută şi munca actuală în cadrul întreprinderii.

Clasificarea pe elemente primare fiind simplă, poate arăta structura economică a diferitelor cheltuieli, oglindind ce anume mijloace s-au consumat, dar rămâne deficitară în prezentarea destinaţiei şi în asigurarea calculului unitar pe produs. Nu permite de asemenea compararea între plan şi efectiv, în cazul în care se modifică volumul şi structura producţiei, apelând pentru aceasta la calea recalculărilor, care este destul de anevoioasă.

Clasificarea cheltuielilor pe articole de calculaţie

Clasificarea cheltuielilor pe articole de calculaţie este utilă pentru a calcula costul unitar al produselor şi a vedea cât de economicos s-au cheltuit mijloacele întreprinderii în raport cu prevederile planului şi cu alte perioade de gestiune, fără calcule suplimentare.

Pentru clasificarea pe articole de calculaţie se utilizează o nomenclatură diferenţiată pe ramuri industriale. Nomenclatorul articolelor de calculaţie pentru uzul general îmbracă o formă minimală, cu următoarele poziţii:

- materii prime şi materiale directe;
- materiale recuperabile şi refolosibile;
- salarii directe;
- impozitul şi contribuţia la asigurările sociale pentru salariile directe;
- cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor;
- cheltuieli generale ale secţiei;
- cheltuieli generale ale întreprinderii; pierderi şi rebuturi (acest articol se foloseşte în calculaţia efectivă, iar în calculaţia de plan numai ca excepţie, spre a

reflecta sumele stabilite pe baza limitelor maxime de pierderi din rebuturile aprobate prin plan).

a) Costul de secţie al producţiei se formează însumând la cheltuielile de producţie pe articole de calculaţie, cheltuielile generale ale secţiei;

b) Costul de uzină se formează adăugând, la costul de secţie, cheltuielile generale ale întreprinderii şi pierderile din rebuturi (privind, după caz, fie o singură unitate de produs, lucrare sau serviciu, fie întreaga producţie marfă a întreprinderii).

c) Costul comercial (complet) al unei singure unităţi de produs sau al întregii producţii marfă a întreprinderii pe articole se obţine prin completarea unei poziţii (articol) de calculaţie, numită "cheltuială de desfacere", constituind astfel un nou cost. Acest fenomen apare numai în situaţia în care în procesul desfacerii se ivesc cheltuieli care trebuie trecute distinct în costuri. La nivelul întregii producţii marfă şi al producţiei globale a întreprinderii, suma cheltuielilor determinate pe articole de calculaţie este egală cu suma cheltuielilor stabilite pe elemente primare, ponderea elementelor de cheltuieli în structura costului producţiei fiind cu totul alta decât ponderea articolelor de calculaţie.

Spre deosebire de clasificarea cheltuielilor pe elemente primare, clasificarea pe articole de calculaţie îngăduie excepţii pentru luarea în considerare a unor factori cum ar fi: importanţa şi ponderea cheltuielilor în structura costurilor, tehnologia şi organizarea producţiei, gradul de pătrundere a progresului tehnic etc. Imprimă clasificării pe articole de calculaţie un caracter mai elastic, putându-se completa, după caz, cu noi poziţii, cum ar fi: produse semifabricate şi servicii obţinute din cooperare, cheltuieli de transport-aprovizionare, cheltuieli cu asigurarea garanţiilor sau serviciilor, amortizări directe etc.

Gruparea cheltuielilor pe articole de calculaţie serveşte unor scopuri multiple, ca de exemplu:

- pentru calcularea costului planificat şi efectiv pe unitatea de produs şi completarea bugetului de venituri şi cheltuieli al întreprinderii;
- pentru planificarea şi reducerea costurilor atât la nivel de întreprindere, cât şi pe sectoare;
- pentru eliminarea cheltuielilor legate direct de procesul de fabricaţie al produselor, a cheltuielilor care privesc administraţia şi conducerea acestui proces, precum şi cele determinate de desfacerea produselor pe subramuri sau pe ramuri industriale, asigurând un criteriu de comparaţie între cheltuielile individuale ale fiecărei unităţi industriale şi cele medii pe ramură. Folosirea clasificării cheltuielilor pe articole de calculaţie impune, pe lângă respectarea nomenclaturii sale, şi asigurarea unui conţinut unic de calculaţie de către toate întreprinderile care utilizează această clasificare în aceeaşi formă.

Clasificarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere în raport cu caracterul lor faţă de variaţia volumului fizic al producţiei şi desfacerii, se face în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe.

Cheltuielile variabile

Cheltuielile variabile se identifică şi se colectează direct pe purtătorii de cheltuieli (obiecte de calculaţie, respectiv produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricaţie ş.a.), deoarece se consideră că numai ele depind de fabricarea şi desfacerea acestora, întrucât cresc sau descresc în raport cu mărirea sau micşorarea volumului producţiei şi desfacerii. Ca atare, cheltuielile variabile apar, de regulă, numai în cazul desfăşurării unei activităţi de producţie şi desfacere.

Cheltuielile fixe

Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli de structură sau cheltuieli ale perioadei şi se efectuează indiferent de volumul producţiei. Cheltuielile fixe privesc în ansamblu capacitatea întreprinderii de a produce şi a vinde, fiind relativ constante într-o perioadă de timp. Din acest motiv, ele se programează şi se urmăresc global sau în raport cu un număr redus de locuri de costuri sau centre de responsabilitate şi nu se includ în costul produselor deducându-se direct din rezultatele financiare ale întreprinderii. În aceste condiţii, nici stocurile de producţie în curs de execuţie şi nici cele de produse finite existente la sfârşitul perioadei de gestiune nu sunt afectate de cheltuielile fixe, fiind evaluate numai la nivelul cheltuielilor variabile.

Clasificarea activităţilor de producţie

Abordând problematica complexă a costurilor de producţie, contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor procedează la gruparea cheltuielilor care determină structura acestora potrivit unor criterii ştiinţifice strict necesare şi în acelaşi timp convenabile pentru atingerea ţelurilor sale între care: natura economică a cheltuielilor, locul de efectuare a acestora, legătura lor cu procesul de producţie, modul de includere în costul producţiei fabricate, raportul în care se găsesc faţă de volumul producţiei, cerinţele muncii de bugetare şi urmărirea costurilor de producţie.

Cheltuielile productive (de exploatare) fac obiectul principal de studiu al contabilităţii de gestiune, care le colectează şi regrupează însă pe destinaţii. Modul de organizare a unităţii patrimoniale, aşa cum a fost definit anterior, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile sale poate fi ilustrat succint în figura următoare, mod care corespunde şi felului cum au fost definite conturile din contabilitatea de gestiune.

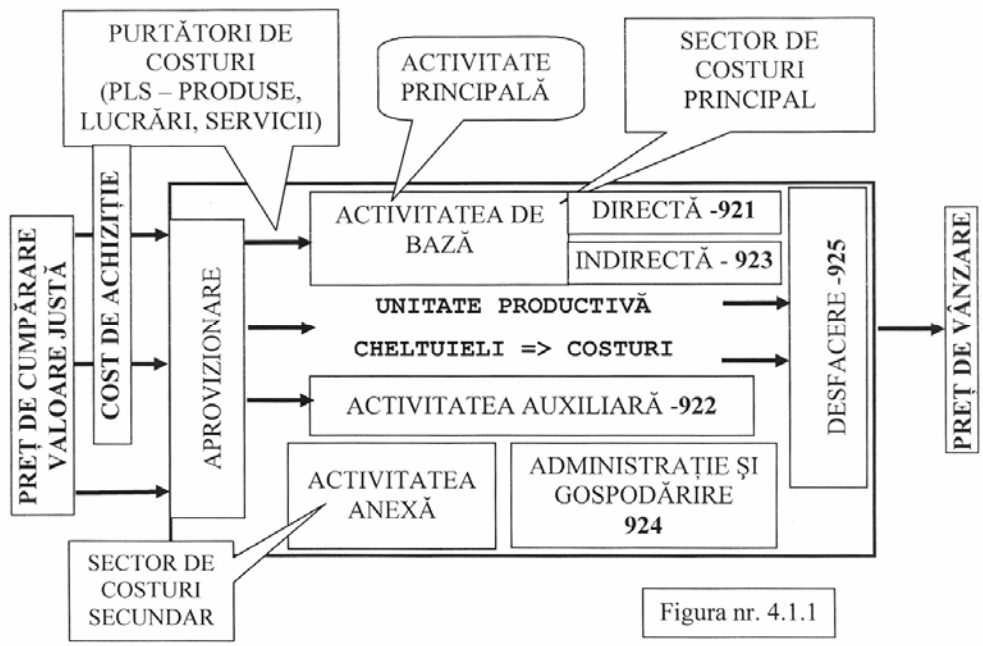


Figura nr. 4.1.1

Locurile de muncă în calitatea lor de locuri de cheltuieli se reunesc, ţinând seama de particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei ca şi de structura întreprinderii, în aşa numitele sectoare de costuri. Se grefează nemijlocit pe structura generală a întreprinderii la nivelurile precizate mai jos.

a) Secţia de producţie se constituie ca subdiviziune structurală, bine determinată din punct de vedere administrativ, în care se desfăşoară o anumită fază a procesului de producţie, sau specializată în fabricarea unui anume produs ori a unei componente a acestuia, sau în prestarea unui serviciu pentru nevoi interne ori pentru terţi;

b) Atelierul de producţie, format dintr-un anumit număr de locuri de producţie, poate funcţiona fie ca subdiviziune a secţiei, fie independent. Fiecare atelier constituie sector de cheltuieli distinct;

c) Centrele de producţie, constituite de regulă în centre de activitate, cuprinzând fiecare una sau mai multe maşini, locurile de muncă manuală în care se execută aceeaşi operaţie, linia tehnologică etc., funcţionează totdeauna drept sectoare de costuri, pentru delimitarea cât mai strictă a cheltuielilor aferente fiecăruia;

d) Aparatul administrativ şi de conducere, care sincronizează activitatea subdiviziunilor productive ale întreprinderii şi creează armonia dintre ele în procesul conlucrării lor, urmăreşte cheltuielile pe care le ocazionează diversele sale verigi, la nivelul unui singur sector de costuri.

e) Activitatea de aprovizionare se constituie ca sector de costuri distinct pentru cheltuielile pe care le ocazionează (cheltuielile de aprovizionare sunt trecute de regula asupra preţului de cumpărare formând ceea ce se numeşte preţuri de achiziţie).

f) Activitatea de desfacere poate constitui un sector de costuri sau chiar mai multe sectoare aparte, dacă modul cum este organizată (vânzare prin depozit sau prin magazin propriu de prezentare şi desfacere), volumul cheltuielilor ocazionate şi condiţiile "de facto" impun aceasta.

În Figura numărul 4.1.1. este prezentată corelaţia dintre categoria de activitate la o întreprindere şi modul de organizare a fluxului informaţional al contabilităţii de gestiune. Asupra modului de înregistrare în conturile specifice contabilităţii de gestiune (din clasa 9) se găsesc informaţii în secţiunea 4.2 ca şi în lucrarea „Contabilitate de gestiune. Noţiuni fundamentale", Editura Fundaţiei România de Mâine, 2005.

Relaţia dintre contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară

În raport cu destinaţia informaţiilor degajate din transformările patrimoniale, contabilitatea românească funcţionează cu două circuite informaţionale majore şi distincte:

- *contabilitatea financiară* riguroasă, obligatorie şi reglementată unitar de organele cu atribuţii de normare (MF), care oferă cu precădere informaţii externe concretizate în documente de sinteză contabilă (bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere şi anexele sale).

- *contabilitatea de gestiune*, analitică, internă, sau managerială, adaptabilă specificului şi necesităţilor unităţilor patrimoniale, mai puţin încorsetată de norme, ale căror informaţii sunt valorificate cu precădere intern, de către managerii diverselor nivele de decizie.

Dar fluxul de informaţii nu se rezumă numai "spre interiorul" sau "spre exteriorul" unităţii patrimoniale, existând şi un important flux reciproc între cele două circuite.

Astfel, informaţiile privind fluxurile de produse obţinute şi cheltuielile de producţie ocazionate (de exploatare) din circuitul "financiar", sunt preluate şi prelucrate în circuitul de "gestiune", paralel şi independent, iar informaţiile rezultate privind costurile (de fapt, diferenţele de cost) şi producţia în curs de execuţie sunt retransmise contabilităţii financiare.

Concepţia potrivit căreia informaţia contabilă este înregistrată separat în două circuite distincte, conturile oglindă ale circuitului gestiunii ne figurând în bilanţ, este numită *dualistă,* iar cea care utilizează un singur circuit de înregistrări contabile este denumită *monoistă* [1].

În principiu, într-o economie liberă, modul cum calculează costurile un agent economic, şi există o multitudine de procedee cunoscute, nu mai prezintă aceeaşi importanţă pentru legiuitor ca în economia de comandă, deoarece până la urmă piaţa şi concurenţa, acceptând sau nu preţul produselor, sancţionează acest lucru, motiv pentru care şi normele pot fi mai permisive.

Aceasta nu înseamnă că nu trebuie să se înregistreze un cost cât mai apropiat de realitate, sarcina contabilităţii de gestiune fiind să pună la dispoziţie rezultatele necesare. Recuperarea costului prin preţul de vânzare (inclusiv profitul) este o altă problemă, respectiv de marketing (vânzare) şi/sau inginerească (tehnologie), în general, de management.

Ne aflăm astfel în faţa unui prim paradox, respectiv, ca un circuit deosebit de riguros (chiar prea riguros) şi strict (când e vorba de rezultatul impozabil) să utilizeze şi să înregistreze informaţii aproximative sau convenţionale, furnizate de diversitatea metodelor calculaţiei costurilor, uneori la aceleaşi consumuri sau chiar pentru aceleaşi produse fabricate.

Aceste înregistrări, în strânsă legătură cu veniturile din producţia stocată sau în curs de execuţie, ca şi modul diversificat de prelucrare a cheltuielilor de către metodele de calculaţie a costurilor, provoacă denaturări ale rezultatului, pe termene mai scurte sau chiar ireversibile, în cazul când preţurile de vânzare nu sunt în concordanţă cu costurile reale.

Faţă de situaţia creată, apreciem că normele contabilităţii de gestiune nu pot rămâne indiferente la diversitatea costurilor furnizate prin oricare metodă de calculaţie a costurilor.

Se poate accepta şi în contabilitatea de gestiune faptul că un agent economic poate calcula costul în mai multe feluri *(costuri de decizie),* dar pentru înregistrări contabile, trebuie normalizat unul singur, *costul contabil,* calculat printr-o metodă neapărat completă [2].

Importanţa care este acordată calculului costului de producţie din contabilitatea de gestiune ridică următoarea întrebare: la ce serveşte *costul de producţie ?*

În primul rând, *costul de producţie,* serveşte drept bază de plecare în fundamentarea preţurilor de vânzare. Se înţelege ca preţul de vânzare este stabilit de către piaţă. Dar cel puţin teoretic trebuie să existe o bază de plecare, conform relaţiei:

---

[1] Partenie Dumbravă, Atanasiu Pop, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo Deva 1997, pg.13

[2] A se vedea articolul "Full cost versus Direct costing ... " în Tribuna Economică nr. 3 / 2001

$$P_V = C_P + M_{BP} \quad (4.1.1)$$

în care avem „Preț de vânzare" *(P_V)*, „Cost de producție" *(C_P)* şi „Marja brută de profit" *(M_{BP})*. Se observă că dacă prețul de vânzare este mai mare decât costul de producție întreprinderea îşi recuperează cheltuielile de producție şi obține profit; în situația inversă, cheltuielile nu sunt recuperate şi întreprinderea se îndreaptă către faliment.

În al doilea rând serveşte pentru evaluarea şi înregistrarea stocurilor de produse finite în contabilitatea financiară (intrarea în gestiune): 345 = 711 … *(C_P)*. Ce-i drept produsele finite pot fi înregistrate şi la preț de înregistrare: 345 = 711 … *(P_i),* atunci când costul de producție nu este cunoscut. Dar oricum acesta va trebui calculat în momentul când vor fi cunoscute toate componentele sale şi vor trebui stabilite şi înregistrate şi diferențele de preț *(D_P)* sau abaterile dintre „Costul de producție" *(C_P)* şi „Prețul de înregistrare" *(P_i)*:

348 = 711 … *(D_P),* în negru sau în roşu după cum aceste diferențe sunt pozitive sau negative.

Revenind la înregistrarea contabilă 345 = 711, la prima vedere aceasta lasă impresia că influențează contul de rezultate prin intermediul veniturilor din contul "711 - Variația stocurilor". În realitate lucrurile sunt puțin diferite, în sensul că pentru obținerea unor produse întreprinderea efectuează o serie de consumuri înregistrate drept cheltuieli, precum: cu materii prime şi auxiliare, cu energie electrică, combustibili şi apă, cu salariile personalului ş.a. Toate aceste cheltuieli vor contrabalansa, în contul de profit şi pierdere veniturile din producția stocată (variația stocurilor) care se înregistrează la cost de producție. Dacă ne referim strict la aceste înregistrări, contul de rezultate *va fi totuşi afectat* în situația în care costul de producție care se identifică cu veniturile din producția stocată nu va încorpora cu exactitate cheltuielile care au fost efectuate pentru realizarea produselor respective. În acest caz, contul de rezultate va suferi dezechilibre temporare, mai mult sau mai puțin semnificative, lucru pe care vom încerca sa-l ilustrăm în cele ce urmează.

Mai mult chiar, formula contabilă inversă: 711 = 345 … la *(C_P) sau (P_i),* care se practică la descărcarea din gestiune, denotă, prin faptul că stornează pur şi simplu veniturile înregistrate, că suma – costul de producție – care fundamentează înregistrarea contabilă nu prezintă importanță când vânzarea are loc în perioada de calcul şi impozitare a profitului.

Demersul nostru se întemeiază pe dificultatea efectuării unui calcul exact al costului de producție, precum şi pe faptul că nu există rețete sigure pentru aflarea acestuia. Greutatea calculației rezidă, în principal, în identificarea anumitor categorii de cheltuieli de producție comune produselor fabricate precum şi în repartizarea convențională a acestora pe costuri.

Costul de producție (C_P) reprezintă aşa cum am menționat, totalitatea cheltuielilor de exploatare (pe grupe de cheltuieli sau articole de calculație) *ocazionate* de producerea unui anumit produs, lucrare, serviciu (obiect de calculație – P,L,S):

$$C_{P(P,L,S)} = \sum CH_i \quad (4.1.2)$$

Noțiunea de cost a fost extinsă în literatura de specialitate şi în privința unor *costuri parțiale,* precum: *costul variabil* (totalitatea cheltuielilor care se modifică cu volumul producției), *costul fix* (totalitatea cheltuielilor care rămân constante cu variația volumului producției), *costul perioadei* (totalitatea cheltuielilor unei perioade),

costul unui sector de costuri ş.a., care servesc mai degrabă analizelor de rentabilitate decât înregistrărilor în contabilitate.

Dacă la *costul de producţie* se adaugă cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere se obţine *costul complet* sau comercial al acestora.

Alte cheltuieli se pot include în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care sunt efectuate pentru a aduce stocurile în forma şi la locul de utilizare.

Definiţia *costului de producţie* s-a modificat, deşi nu esenţial, de fiecare dată când s-au modificat şi reglementările contabile. Redăm în continuare definiţia preluată din reglementările contabile aplicabile în România [3]: „*Costul de producţie sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producţie al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora."*

Costul de producţie poate servi şi pentru analiza rentabilităţii produselor dar nu ne-am propus să abordăm această problemă în materialul de faţă.

Întâmplător sau nu, contul de profit şi pierdere calculat după producerea şi intrarea în gestiune a produselor arată că operaţiile interne de obţinere a produselor finite reflectă echilibrul dintre cheltuieli şi venituri, respectiv rezultatul exerciţiului este neutru. Cu alte cuvinte cheltuielile efectuate, înglobate în costul producţiei finite şi/sau a celei în curs de execuţie sunt echilibrate (anulate) temporar de veniturile din producţia stocată. De fapt lucrurile nu sunt chiar aşa întâmplătoare. Dacă se fabrică un singur sortiment de produse iar cheltuielile directe şi indirecte se repartizează în totalitate în costul de producţie se ţine cont de cheltuielile producţiei neterminate de la începutul perioadei şi de cheltuielile producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei

Observaţie

Dacă în cazul costului de producţie al produselor finite, calculele pot fi cât de cât exacte, *costul de producţie al producţiei în curs de execuţie* este mult mai greu de determinat iar influenţa acestuia în contul de rezultate mult mai dificil de eliminat. Producţia în curs de execuţie ar trebui inventariată la locurile de muncă şi evaluată în funcţie de gradul ei de finisare [4], operaţie ce presupune o multitudine de tehnici inginereşti care încărcă costurile de producţie şi suportă un anumit grad de aproximare.

Din păcate costul de producţie al producţiei în curs de execuţie influenţează atât propriile înregistrări, şi prin acestea rezultatul, cât şi costul şi înregistrările producţiei finite (terminate).

În concluzie, utilizarea unor costuri de producţie inexacte produce o denaturare a rezultatului, cu atât mai importantă, cu cât abaterile de costuri sunt mai mari, cu cât intervalul de la stocare la vânzare este mai mare şi cu cât perioada legală după care se calculează rezultatul (profitul sau pierderea) este mai redusă. Denaturarea rezultatului este accentuată şi de faptul că producţia finită se stochează şi se înregistrează continuu

[3] Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene.

[4] A se vedea şi articolul Metode de evaluare a producţiei în curs de execuţie din revista Gestiunea şi contabilitatea firmei nr. 8/2006, autori dr. Constanţa Iacob şi dr. Maria Sandu.

în cursul perioadei la un preț (cost) de înregistrare mai mult sau mai puțin aproximativ iar costul de producție este cunoscut cel mai devreme la sfârşitul ei, în principal datorită cheltuielilor indirecte care sunt colectate pe suprafețe şi perioade de gestiune şi a evaluării producției în curs de execuție.

Numai după colectarea tuturor cheltuielilor ocazionate şi repartizarea cheltuielilor comune pe purtători se poate calcula un cost relativ complet şi se pot corecta prețurile de înregistrare, cu diferențele de preț *(cost)* în plus sau în minus.

Dar şi în acest caz costul de producție depinde de procedeul sau metoda de calculație aleasă.

În România, până la forma republicată a Legii contabilității din ianuarie 2005, rezultatul (profitul sau pierderea) trebuiau calculate lunar [5]. Impozitul pe profit, împotriva faptului că profitul est un concept anual, multe țări percepând un astfel impozit la mult timp după închiderea exercițiului financiar, a fost perceput prin anticipație, la început lunar şi mai apoi trimestrial. Mai mult ca sigur că o astfel de practică a obligat contabilii unităților productive sa încerce manipularea rezultatului în maniera celor expuse mai înainte.

Şi iarăşi din păcate, de data aceasta din partea cealaltă a baricadei, în contabilitatea de gestiune, în afara obligativității prevăzute de art. 1 al Legii contabilității şi a unor prevederi, mai degrabă recomandări generale, nu există norme, care din rațiuni interne să declare obligatorie una dintre *metodele complete* de calcul al costurilor de producție *în vederea* efectuării înregistrărilor din contabilitatea financiară.

Secțiunea 4.2.

PROCEDEELE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

4.2.1. ***Sistemul informațional al procedeelor de suplimentare (Repartizare)***

Procedeul suplimentării realizează calculul costului de producție prin *însumarea cheltuielilor directe cu cote de cheltuieli indirecte* şi stabileşte modul concret de calcul al cotelor de cheltuieli indirecte imputate (repartizate) rațional asupra obiectelor de calculație.

Procedeul este reflectat, după cum vom vedea, şi de înregistrările contabile care se efectuează în contabilitatea de gestiune, prin faptul că conturile în care sunt înregistrate cheltuielile directe, respectiv analiticele contului *921*, deschise pe fiecare obiect de calculație în parte, se *debitează* (suplimentează) cu aceste cote prin creditul conturilor de cheltuieli indirecte deschise pe sectoare (secții) de colectare.

Procedeul suplimentării reprezintă modalitatea de calcul a costului de producție prin însumarea cheltuielilor directe cu cote de cheltuieli indirecte.

Procedeul suplimentării, în forma clasică presupune împărțirea cheltuielilor de repartizat la suma bazelor şi înmulțirea rezultatului (K_S) cu fiecare bază de repartizare.

Procedeul suplimentării, în forma cifrelor relative la structură, presupune înmulțirea cheltuielilor de repartizat cu ponderile fiecărei baze de repartizare (G_J) în totalul bazelor.

---

[5] Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în M.Of. nr. 629 din 26/08/2002, art. 18. (1) - în contabilitate profitul sau pierderea se stabileşte lunar, cumulat de la începutul anului.

Procedeul defalcării de cote pro-rata temporis presupune repartizarea cheltuielilor asupra sectoarelor sau purtătorilor care le-au ocazionat, prin cote părți stabilite în urma raportării valorii lor totale, la numărul perioadelor de gestiune asupra cărora se repartizează.

Repartizarea este un procedeu matematic prin care o sumă (cheltuielile indirecte) se împarte proporțional cu nişte numere (baze de repartizare). Deşi procedeul este convențional, între cheltuiala de repartizat şi bazele de repartizare trebuie să existe o anumită relație (legătură) rațională de cauzalitate.

Baza sau criteriul convențional de repartizare, este mărimea care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă.

Baze de repartizare de natură tehnică se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic (tehnic) care prin mărimea lor condiționează valoarea (mărimea) cheltuielilor de repartizat, de exemplu: suprafața spațiului productiv ocupat, volumul încăperilor cu atmosferă încălzită, ori cu atmosferă condiționată, puterea instalată a motoarelor, numărul locurilor de lampă pentru iluminat, numărul de ore-maşină etc.

Bazele (cheile) de repartizare cu caracter economic exprimă prin intermediul unor mărimi economice (valoarea consumului de materii prime şi materiale directe, salariile directe, cheltuielile directe de industrializare, totalul cheltuielilor directe de fabricație etc.) măsura în care diferite structuri ale întreprinderii, activitățile desfăşurate, dar mai ales purtători, preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte (comune).

Procedeul suplimentării clasifică cheltuielile de producție în cheltuieli directe şi indirecte.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări şi protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica şi atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Costul de producție (C_P) reprezintă totalitatea cheltuielilor de exploatare (pe grupe de cheltuieli sau articole de calculație) *ocazionate* de producerea unui anumit produs, lucrare, serviciu (obiect de calculație - P,L,S): $C_{P(P,L,S)} = \sum CH_i$ (4.2.1.1)

Împărțirea cheltuielilor în *cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte* face ca relația costului de producție (4.2.1.1) al unui obiect de calculație - P,L,S, să exprime suplimentarea cheltuielilor directe, cu cote de cheltuieli indirecte, astfel:

$$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \cot ă\,(J) \sum Ch._{IND.PROD.} i \qquad (4.2.1.2)$$

în care *"i"* sunt articole de calculație (materii prime, materiale, salarii, energie ş.a.) şi *"j"* obiecte de calculație.

Cheltuielile directe se identifică încă de la începutul perioadei ca aparținând obiectului de calculație *"j"* iar cheltuielile indirecte de producție (secție): cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor - CIFU, cheltuieli generale de secție - CGS, cheltuieli administrativ gospodăreşti de secție – CAGS se identifică pe sectoare (secții) de producție fiind comune tuturor produselor fabricate şi sunt cunoscute în totalitate, de regulă, *la sfârşitul perioadei.*

Cota J" reprezintă o parte din cheltuielile indirecte de producție sau indirecte generale determinate rațional ca fiind legate de fabricația produsului.

Dacă ţinem cont şi de cheltuielile producţiei în curs de execuţie (neterminată), $CPÎCE_0$ – la începutul perioadei şi $CPÎCE_1$ - la sfârşitul perioadei, atunci relaţia (4.2.1.2), devine:

$$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \cot ă\,(J) \sum Ch._{IND.PROD.} i + CPÎCE_0 - CPÎCE_1 \quad (4.2.1.3)$$

Notă: La cheltuielile ocazionate colectate se adaugă cheltuielile producţiei neterminate de la începutul perioadei (reportate din perioada anterioară) şi se scad cheltuielile producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei (pentru a rămâne numai cheltuielile producţiei finite).

Repartizarea este de fapt un procedeu matematic prin care o sumă (cheltuielile indirecte) se împarte proporţional cu nişte numere (baze de repartizare). Deşi procedeul este convenţional, între cheltuiala de repartizat şi bazele de repartizare trebuie să existe o anumită relaţie (legătură) raţională de cauzalitate.

Procedeul suplimentării în forma clasică (a coeficientului unic)

Acest procedeu se aplică în cazul în care purtătorii de costuri şi sectoarele de cheltuieli sunt considerate în calculaţie drept entităţi de sine stătătoare fiind inacceptabilă omogenizarea sau compararea unora dintre ele.

Calculul costului de producţie prin *însumarea cheltuielilor directe* cu *cote de cheltuieli indirecte,* se numeşte *procedeul suplimentării* şi stabileşte modul concret de calcul al cotelor de cheltuieli indirecte imputate (repartizate) raţional asupra obiectelor de calculaţie - *PLS* (produse, lucrări, servicii).

În această formă, procedeul suplimentării presupune stabilirea unor baze (criterii) de repartizare raţionale legate cauzal de obiectele de calculaţie.

Pentru determinarea cotelor de cheltuieli indirecte procedeul, în forma clasică, presupune împărţirea cheltuielilor de repartizat la suma bazelor şi înmulţirea rezultatului (K_S) cu fiecare bază de repartizare:

$$Cota_J = \frac{Ch_{IND.}}{\sum B_j} \times B_j = K_s \times B_j \quad (4.2.1.4)$$

Procedeul suplimentării în forma cifrelor (numerelor) relative de structură

Procedeul este folosit pentru repartizarea şi delimitarea cheltuielilor indirecte pe genuri de activităţi, pe sectoare sau zone de cheltuieli şi în final pe purtătorii de costuri (*PLS* - produse, lucrări, servicii ş.a.).

Pentru detereminarea cotelor de cheltuieli indirecte, procedeul, în forma cifrelor relative la structură, presupune înmulţirea cheltuielilor de repartizat cu ponderile fiecărei baze de repartizare (G_J) în totalul bazelor:

$$Cota_J = Ch_{IND.} \times \frac{B_j}{\sum B_j} = Ch_{IND} \times G_j \quad (4.2.1.5)$$

Coeficienţii de structură pot fi folosiţi şi sub forma unor serii multiple având caracter diferenţiat ori selectiv, dacă se au în vedere criterii diferite de repartizare şi respectiv traseul produselor prin secţiile de fabricaţie.

Procedeul poate fi întâlnit în variantele coeficienţilor diferenţiaţi (pe fiecare fel sau subgrupă de cheltuieli) şi a coeficienţilor selectivi (pe obiecte de calculaţie - P,L,S).

Calculul costului de producţie în cazul când unitatea nu utilizează întreaga capacitate de producţie

În aceste condiţii, *cheltuielile directe* ale produselor, legate de nerealizarea întregii capacităţii de producţie ca şi ale rebuturilor sunt relativ uşor de determinat şi se deduc din totalul cheltuielilor directe. Problema care se ridică este dacă şi toate cheltuielile indirecte colectate se vor repartiza asupra produselor finite valide obţinute. Reglementările stabilesc că, în acest caz, din totalul cheltuielilor indirecte se va deduce (scădea) o cotă S_A de cheltuieli denumită subactivitate (activitate redusă - pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţilor de producţie sau alţi factori).

În costul subactivităţii vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei, şi se va determinata cu formula:

$$S_A = C_F \times \left(1 - \frac{N_r}{N_n}\right) \qquad (4.2.1.6)$$

în care: C_F sunt costurile fixe; N_r este nivelul real (realizat) al activităţii; N_n este nivelul normal (planificat) al activităţii iar raportul N_R/N_N este numit grad de activitate.

Costul de producţie, în aceste condiţii, devine:

$$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \cot ă\ (J)\left(\sum Ch._{IND.PROD.} - S_A\right)/ i + CPÎCE_0 - CPÎCE_1 \quad (4.2.1.7)$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţilor de producţie sau alţi factori. În costul subactivităţii vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

Procedeul suplimentării în varianta coeficienţilor diferenţiaţi şi selectivi

Acest procedeu derivat din procedeul suplimentării, presupune repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienţi care diferă de la un fel de cheltuială la altul. Se aplică în special pentru repartizarea cheltuielilor indirecte asupra sectoarelor de cheltuieli, fiecare coeficient de suplimentare calculându-se în raport cu o altă bază de repartizare. Procedeul se utilizează şi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie dacă sunt grupate pe destinaţii: CIFU (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor), CGS (cheltuieli generale de secţie) şi CAGS (cheltuieli administrativ gospodăreşti de secţie).

Varianta coeficienţilor selectiv se utilizează numai pentru repartizarea pe purtătorii de costuri a cheltuielilor indirecte de producţie ocazionate de procesul de producţie.

Varianta presupune pe lângă folosirea unor baze (criterii) repartizare, care diferă de la un fel de cheltuială sau o subcategorie de cheltuieli la alta, şi alegerea sau selectarea produselor asupra cărora trebuie repartizate respectivele cheltuieli.

Procedeul defalcării în cote părţi în raport cu perioadele de gestiune

Acest procedeu numit şi procedeul defalcării de cote pro-rata temporis, presupune repartizarea cheltuielilor asupra sectoarelor sau purtătorilor care le-au ocazionat, prin cote părţi stabilite în urma raportării valorii lor totale, la numărul etapelor (perioadelor de gestiune) asupra cărora se repartizează.

Calculul cotelor medii de cheltuieli se efectuează potrivit formulei:

$$\overline{Ch} = \frac{\sum_i Chi}{N}, \text{ în care:} \qquad (4.2.1.8)$$

$\overline{Ch}$ - reprezintă cota medie de cheltuieli care trebuie inclusă în costul producției dintr-o perioadă de gestiune dată;

Ch - suma cheltuielilor de repartizat pe purtători sau pe sectoare de cheltuieli;

i - categoria (felul) cheltuielii de repartizat;

N - numărul perioadelor de gestiune asupra cărora se referă cheltuielile de repartizat.

Acest procedeu se foloseşte pentru a repartiza pe purtători sau pe sectoare unele categorii de cheltuieli de valoare mare, cum ar fi: cheltuielile de constituire, cheltuielile de cercetare dezvoltare, contravaloarea programelor informatice, valoarea lucrărilor de construcții-montaj, de modernizare şi amenajare executate la mijloace fixe luate cu chirie, cheltuielile înregistrate în avans (zise şi anticipate), contravaloarea echipamentului de protecție, echipamentului de lucru şi îmbrăcămintea specială distribuită ş.a.

Valoarea totală a acestor cheltuieli este stabilită de întreprindere pe bază de documente contabile.

Numărul perioadelor de gestiune asupra cărora trebuie repartizate este precizat prin texte de lege ori prin contracte, inclusiv prin contractul colectiv de muncă

C*lasificarea bazelor de repartizare*

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție, asupra produselor fabricate se face, aşa cum s-a mai arătat, proporțional cu o anumită bază sau criteriu convențional de repartizare, care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Spre exemplu, proporția în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producție care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o perioadă oarecare de gestiune.

Utilizarea corectă a bazelor pentru repartizarea cheltuielilor comune pe activități, pe sectoare ori pe purtători, depinde în bună măsură de cunoaşterea naturii şi conținutului acestor baze.

a) *După natura lor*, bazele (criteriile) de repartizare pot fi grupate în: baze de repartizare cu caracter tehnic şi baze de repartizare cu caracter economic.

Baze (chei) de repartizare de natură tehnică se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic (tehnic) care prin mărimea lor condiționează valoarea (mărimea) cheltuielilor de repartizat, de exemplu: suprafața spațiului productiv ocupat, volumul încăperilor cu atmosferă încălzită, ori cu atmosferă condiționată, puterea instalată a motoarelor, numărul locurilor de lampă pentru iluminat, numărul de ore maşină etc. Asemenea baze sunt folosite cu precădere pentru repartizarea diferitelor cheltuieli indirecte (comune) pe sectoare şi numai rareori pentru repartizarea anumitor cheltuieli pe purtători (ex. numărul de ore maşină folosit în scopul repartizării cheltuielilor de întreținere şi funcționare a utilajului în costul produselor).

Bazele (cheile) de repartizare cu caracter economic exprimă prin intermediul unor mărimi economice (valoarea consumului de materii prime şi materiale directe, salariile directe, cheltuielile directe de industrializare, totalul cheltuielilor directe de fabricaţie etc.) măsura în care diferite structuri ale întreprinderii, activităţile desfăşurate, dar mai ales purtători, preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte (comune).

b) *Din punct de vedere al omogenităţii conţinutului* lor, bazele de repartizare se clasifică în baze de repartizare simple şi baze de repartizare complexe.

Bazele de repartizare simple au un conţinut unitar sau omogen, fiind formate dintr-un singur element valoric (economic) sau tehnic; exemple: salariile directe, valoarea consumului de materii prime, cantitatea de energie electrică folosită pentru fabricarea produselor, număr de ore-maşină normate (sau timpul normat) ori efective etc.

Bazele de repartizare complexe sunt formate din mai multe elemente a căror utilizare în comun este impusă de repartizarea mai exactă a cheltuielilor indirecte în costul producţiei (ex. totalul cheltuielilor directe, cheltuielile indirecte antecalculate, cheltuielile de industrializare, numărul de ore maşină echivalente etc.).

Indiferent de caracterul şi conţinutul său, o bază de repartizare este folosită judicios dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii:

- *între baza de repartizare şi cheltuielile de repartizat există un raport de cauzalitate, un raport de interdependenţă*. Mărimea cotei de cheltuieli indirecte dintr-o categorie dată ce revine pe gen de activitate, sector sau purtător, depinde totdeauna de mărimea bazei de repartizare care-l caracterizează în totalul bazelor. Această condiţie nu poate fi luată în considerare atunci când nivelul bazei de repartizare este prea mic faţă de cheltuielile de repartizat;

- *baza de repartizare* este utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult a unei anumite grupe de cheltuieli indirecte, constituite după posibilitatea repartizării în raport cu respectiva bază;

- *utilizarea bazei* (sau criteriului) respectivă este posibilă şi recomandabilă, tuturor sau cel puţin majorităţii întreprinderilor dintr-un anumit sector, în condiţii similare, deoarece altfel nu se poate vorbi de comparabilitatea costurilor între întreprinderile având acelaşi obiect de activitate;

- *în antecalculul costurilor* şi în postcalcul, este necesar să se utilizeze aceleaşi baze de repartizare, pentru a se asigura comparabilitatea între costurile efective şi cele antecalculate (planificate, bugetate etc.);

- *bazele de repartizare* odată alese trebuie să se utilizeze mai mulţi ani şi mai ales să nu se schimbe în cursul anului, deoarece altfel s-ar afecta posibilitatea comparării dinamice a costului pe produs.

În funcţie de particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei din cadrul unităţii în cauză, drept criterii sau baze de repartizare a cheltuielilor indirecte de producţie, după cum s-a mai arătat, pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcţionare a utilajelor etc.

Spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie care se face, în general, pe bază de coeficienţi diferenţiaţi pe secţii şi categorii de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei) sau pe baza de coeficienţi selectivi, repartizarea cheltuielilor generale de administraţie se face pe bază de coeficient unic sau global. Acest coeficient se calculează,

ca şi în cazul precedent, în funcţie de o anumită bază sau criteriu de repartizare, care poate să fie una din cheltuielile directe amintite în etapa anterioară. În general, baza de repartizare în acest caz o constituie costul de producţie.

Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate presupune adăugarea la costul de producţie al produselor pe lângă o cotă de cheltuieli generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibilă, ele pot fi repartizate asupra costului produselor respective, proporţional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau prin alte criterii.

4.2.2. ***Sistemul informaţional al procedeelor de calcul al costului pe unitatea de produs (unitar)***

Obiectul calculaţiei costurilor îl poate reprezenta costul unui produs finit, o lucrare, un serviciu, un semifabricat, o piesă, un lot sau o serie de produse, un ansamblu, o anumită operaţie sau o oră de lucru la o maşină sau la un grup de maşini, o fază sau un stadiu de fabricaţie, o comandă etc.

Diversitatea obiectului calculaţiei costurilor este dată de: natura ramurii economice, obiectul activităţii unităţii economice şi complexitatea acestuia, particularităţile procesului de fabricaţie, modul de organizare a producţiei şi a muncii etc.

Produsul sau producţia pentru care se calculează costul în expresie monetară se poate exprima cu ajutorul unei unităţi de măsură omogenă, care poartă denumirea de *unitate de calculaţie.* Aceasta trebuie să corespundă formei de prezentare, stării de agregare fizico - chimice şi altor caracteristici ale produselor. În funcţie de natura lor, se întâlnesc două feluri de unităţi de măsură, sau de calculaţie: unităţi de măsură *fizice* sau naturale şi unităţi de măsură *convenţionale.*

PROCEDEUL DIVIZIUNII SIMPLE

Acest procedeu este folosit pentru calculul costului unitar de producţie (pe unitatea fizică de produs sau pe bucată) în cazul fabricării unor cantităţi de produse perfect omogene, conform următoarei relaţii matematice:

$$C_U = \frac{\sum_i Ch_i}{qj}$$, în care:

C_U - reprezintă costul unitar;

j - produsul (felul său);

Ch - mărimea cheltuielilor de producţie dintr-un anumit articol de calculaţie;

i - articolele de calculaţie;

q - cantitatea de produse pentru care se calculează costul.

Procedeul diviziunii simple este mai puţin utilizat, deoarece presupune o producţie perfect omogenă, caz mai rar întâlnit în producţia industrială modernă.

PROCEDEUL CANTITATIV

Procedeul presupune calculul unui *cost unitar mediu* al produselor asociate (colaterale, simultane sau cuplate) cu valori de întrebuinţare apropiate, ca raport dintre totalitatea cheltuielilor efectuate şi totalitatea cantităţilor obţinute:

$$\overline{C_U} = \frac{\sum_i Ch_i}{\sum_j q_j}$$, în care: (4.2.2.1)

Cu - reprezintă costul unitar mediu pe produs;

Ch - mărimea a cheltuielilor de producție dintr-un anumit articol de calculație;

i - articolele de calculație;

q - cantitatea obținută dintr-un anumit produs, exprimată cu ajutorul aceleiaşi unități de măsură;

j - felul produselor obținute din fabricație.

Costul unitar efectiv pentru produsele la care intervin reutilizări sau pierderi tehnologice se determină înmulțind *costul unitar mediu* cu raportul dintre *cantitatea fabricată* dintr-un anumit produs şi *cantitatea utilizată* din acel produs (cantitatea fabricată din care se scade cantitatea pierdută): $\boldsymbol{C_{Uef} = \overline{C_U} \times \frac{q_{fabricat}}{q_{utilizat}}}$.

Procedeul se aplică limitat în industria chimică şi petrolieră în special atunci când se separă produse dintr-un proces de amestec.

PROCEDEE DE ECHIVALENȚĂ

PROCEDEUL CIFRELOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN MĂRIMI ABSOLUTE

Prin acest procedeu se echivalează cantitatea de produse obținute dintr-un sortiment, în funcție de o caracteristică aleasă (parametru de produs). Conform procedeului, se totalizează întreaga cantitate echivalată şi se raportează cheltuielile colectate la cantitatea echivalată obținându-se un *cost unitar echivalent* (sau convențional) pe unitatea de parametru. În final, pentru calculul *costului unitar al fiecărui* produs se înmulțeşte *costul unitar echivalent* pe unitatea de parametru cu parametrul respectiv.

Costul total al sortimentului se obține înmulțind *costul unitar* al produsului cu cantitatea de produse obținute din sortimentul respectiv.

De exemplu, pentru obținerea unor sortimente de produse A, B, C, ... se colectează cheltuielile Ch_i. Din fiecare sortiment se obțin cantitățile q_A, q_B, q_C, ... iar produsele au respectiv caracteristicile (fizice, economice - spre exemplu masele m_A, m_B, $m_{C\ .....}$ în kg) care sunt considerate parametrii de produs, P_A, P_B, P_C.

Costul unitar echivalent sau convențional va fi:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{\sum (q \times P)_j} = \frac{\sum Ch_i}{q_A \times P_A + q_B \times P_B + q_C \times P_C + ...};$$

se observă că numitorul expresiei reprezintă greutatea totală a produselor fabricate, iar *costul unitar convențional (C_{UC})* va fi exprimat în unități monetare per kilogram.

Costul unitar al produselor A, B, C, va fi $C_{UJ} = C_{UC} \times P_J$, respectiv costul pe kg (unitatea de parametru) înmulțit cu numărul de kilograme (parametrul de produs) în care *J* = A, B, C ....

Costul total al lotului sau sortimentului este $C_J = q_J \times C_{UJ}$, respectiv cantitatea fiecărui lot, înmulțită cu costul unitar al produselor din lot:

($C_A = q_A \times C_{UA}$; $C_B = q_B \times C_{UB}$; $C_C = q_C \times C_{UC}$).

Problema principală a acestui procedeu este stabilirea indicilor de echivalență care servesc pentru repartizarea cheltuielilor de producție pe fiecare produs. De aceea, este necesar ca cifrele de echivalență adoptate (parametrii) să reprezinte cât mai precis gradul de participare al fiecărui produs la formarea cheltuielilor de repartizat.

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT

Procedeul se utilizează pentru determinarea costului unitar în cazurile în care:

- cu aceleaşi cheltuieli de manoperă şi materii prime se realizează, de regulă simultan produse finite sau semifabricate diferite, dintre care cel puțin două să fie considerate produse principale;
- acelaşi material se prelucrează sub diverse forme, cu cheltuieli de manoperă diferite; produsele obținute fac parte din aceleaşi tipuri, sorturi, dimensiuni, sau au calități diferite.

Repartizarea cheltuielilor pentru astfel de produse se face în funcție de una sau mai multe din *caracteristicile lor tehnice*, precum: greutăți, lungimi, volume, suprafețe, diametre sau de *caracteristicile lor fizico - chimice*, precum: densități, putere calorică, sau chiar de anumiți indicatori *economici* (prețuri de vânzare, marje brute de profit). Aceste caracteristici sunt denumite *parametrii de produs* şi pot fi utilizate în valorile lor absolute (neraportate) sau raportate (relative) între ele.

Conform procedeului indicilor de echivalență în raport direct produsele se exprimă unele în raport cu celelalte (de fapt parametrii care definesc produsele). Astfel, dacă luăm drept bază (de comparație) produsul A ($P_{bază} = P_b = P_A$), se poate spune că, spre exemplu, produsul B, face (echivalează) cât 2 produse A (dacă are parametrul P_B de două ori mai mare decât P_A) iar produsul C o dată şi jumătate (dacă are parametrul P_C de 1,5 ori mai mare decât P_A). Matematic acest lucru se scrie prin raportarea parametrilor de produs, la parametrul ales drept bază, rapoarte numite indici de echivalență (în raport direct), parametrul de bază fiind plasat la numitorul raportului:

$$K_A = \frac{P_A}{P_{bază}} = \frac{P_A}{P_A} = 1\,;\; K_B = \frac{P_B}{P_{bază}} = \frac{P_B}{P_A} = 2\,;\; K_C = \frac{P_C}{P_{bază}} = \frac{P_C}{P_A} = 1{,}5$$

Cantitatea echivalentă, exprimată în produsul luat drept bază de echivalare (A în cazul de față) este $Q_C = \Sigma(q \times K)_J = q_A \times K_A + q_B \times K_B + q_C \times K_C$.

Costul unitar convențional, al produsului considerat bază de echivalare - A, este:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{\sum (q \times K)_j} = \frac{\sum Ch_i}{q_A \times K_A + q_B \times K_B + q_C \times K_C}$$

iar costurile unitare vor fi obținute prin înmulțirea costului unitar convențional (de fapt al produsului care a fost ales drept bază) cu rapoartele (indicii) de echivalență respectiv K_A, K_B şi K_C.

Metodologia de calcul este ilustrată în tabelul numărul 4.2.1.

Tabelul numărul 4.2.1
Metodologia procedeului indicilor de echivalență în raport direct

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT	
Metodologia de calcul	Relația de calcul
1) Alegerea parametrilor care servesc pentru calculul indicilor de echivalență şi alegerea produsului care serveşte drept bază de comparație. *(la indicii de echivalență calculați ca raport direct se ia drept bază de comparație oricare din cele "n" produse fabricate)*	P_J P_b
2) Calculul indicilor de echivalență, simpli calculați ca raport direct (*Kj* = indicele de echivalență corespunzător unui produs *"j"* *Pj* = mărimea parametrului corespunzător produsului pentru care se calculează indicele de echivalență; *Pb = mărimea parametrului corespunzător produsului ales drept bază de comparație.)*	$K_J = \frac{P_J}{P_b}$
3) *Echivalarea calculatorie a producției fabricate prin transformarea ei în unități de măsură convenționale (unul dintre produse).* (*Qc* = cantitatea totală de produse exprimată în unități convenționale; *q* = cantitatea dintr-un produs exprimată în unități de măsuri fizice; *K* = indicele de echivalență corespunzător unui produs; *j = felul (numărul) produselor.)*	$Qc = \sum (q \times K)_J$
4) *Calculul costurilor pe unitatea convențională (unitar echivalent)* (C_{uc} = costul unei unități convenționale de produs; *Ch* = cheltuielile de producție pe articole de calculație; i = *articolul de calculație)*	$C_{uc} = \frac{\sum Ch_i}{Qc}$
5) *Calculul costului pe unitatea fizică de produs (unitar)* (*C* = costul unitar pe produs; j = *felul produselor;)*	$Cuj = Kj \times C_{uc}$

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS

Procedeul se aplică în cazul când cheltuielile sau o parte din acestea se modifică invers proporțional cu anumiți parametrii (cazul cheltuielilor de prelucrare de finețe când cheltuielile sunt cu atât mai mari cu cât dimensiunea de prelucrare a reperelor este mai mică).

Procedeul este asemănător cu procedeul indicilor de echivalență în raport direct cu mențiunea că se va lua drept bază de echivalare produsul cu parametrul cel mai mic iar acesta se va plasa la numărătorul rapoartelor (indicilor) de echivalență - K_J, unde *J* sunt produsele A, B, C ... (pentru a se menține relația de invers proporționalitate). Metodologia de calcul conform acestui procedeu este prezentată în tabelul numărul 4.2.2.

Tabelul numărul 4.2.2
Metodologia pentru procedeul indicilor de echivalență în raport invers

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS	
Metodologia de calcul	Relația de calcul
1) Alegerea parametrilor care servesc pentru calculul indicilor de echivalență şi alegerea produsului care serveşte drept bază de comparație. *(- la indicii de echivalență calculați ca raport invers se ia drept bază de comparație produsul cu mărimea parametrului cea mai mică deoarece o parte din cheltuielile de producție repartizabile (de regulă cele de prelucrare) se află în raport invers proporțional față de mărimea unui anumit parametru care exprimă efortul de fabricație.)*	P_J P_b
2) Calculul indicilor de echivalență, simpli calculați ca raport direct (*Kj* = indicele de echivalență corespunzător unui produs *"j"* *Pj* = mărimea parametrului corespunzător produsului pentru care se calculează indicele de echivalență; Pb = *mărimea parametrului corespunzător produsului ales drept bază de comparație.)*	$K_J = \frac{P_b}{P_J}$
3) *Echivalarea calculatorie a producției fabricate prin transformarea ei în unități de măsură convenționale (unul dintre produse).* (*Qc* = cantitatea totală de produse exprimată în unități convenționale; *q* = cantitatea dintr-un produs exprimată în unități de măsuri fizice; *K* = indicele de echivalență corespunzător unui produs; j = *felul (numărul) produselor.)*	$Qc = \sum (q \times K)_J$
4) *Calculul costurilor pe unitatea convențională (unitar echivalent)* (C_{uc} = costul unei unități convenționale de produs; *Ch* = cheltuielile de producție pe articole de calculație; i = *articolul de calculație)*	$C_{uc} = \frac{\sum Ch_i}{Qc}$
5) *Calculul costului pe unitatea fizică de produs (unitar)* (*C* = costul unitar pe produs; j = *felul produselor;)*	$Cuj = Kj \times C_{uc}$

PROCEDEUL ECHIVALĂRII CANTITATIVE A PRODUSULUI SECUNDAR CU PRODUSUL PRINCIPAL

Procedeul se aplică în acele întreprinderi industriale la care se obțin din procesul de producție un produs principal şi unul sau mai multe produse care se consideră secundare: schelele petroliere, unde pe lângă țiței se obține ca produs secundar gazul de cocs; centralele hidroelectrice, care pe lângă curentul electric produs, livrează terților apă din lacurile lor de acumulare.

Cheltuielile de producție efectuate pentru toate produsele se separă prin transformarea produsului secundar în produs principal.

Pentru determinarea costului unitar la procese de producție din care rezultă un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare se utilizează următoarea metodologie:

1. Procedeul presupune utilizarea unei relații de echivalență (E) între produsul secundar şi produsul principal; astfel întreaga producție obținută devine teoretic produs principal:

$$q_{SP} = \frac{q_S}{E}, \text{ unde:}$$

q_{SP} = cantitatea de produs secundar transformată în produs principal;
q_S = cantitatea de produs secundar;
E = relația de echivalență.

2. Cantitatea echivalentă (teoretică) de produs principal se obține prin adunarea cantității de produs principal rezultat (Q_P) cu cantitatea de produs secundar transformată în produs principal (q_{SP}):

$$Q_{P(teoretic)} = Q_P + q_{SP,} \text{ unde:}$$

$Q_{P(teoretic)}$ = cantitatea teoretică de produs principal;
Q_P = cantitatea de produs principal;

3. *Costul unitar* teoretic (convențional) se obține prin raportarea cheltuielilor colectate, la cantitatea teoretică principală:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{Q_{P(teoretic)}}, \text{ unde:}$$

C_U = costul unitar al produsului principal teoretic;
Ch = cheltuielile de producție pe articole de calculație (i);

4. Cheltuielile aferente produsului secundar se obțin înmulțind costul unitar convențional C_{UC} cu cantitatea de produs secundar q_{SP} echivalată în produs principal:

$$Ch_{qSEC} = q_{SP} \times C_{UC} \text{ unde:}$$

Ch_{qSEC} = cheltuielile produsului secundar;

5. *Costul unitar pe unitatea de produs secundar* se obține prin raportarea cheltuielilor respective Ch_{SEC} la cantitatea de produs secundar rezultat q_S

$$C_{US} = \frac{Ch_{qSEC}}{q_S}$$

6. Cheltuielile produsului principal se obțin scăzând din totalul cheltuielilor, cheltuielile aferente produsului secundar.

$$Ch_{PR} = Ch_{TOT} - Ch_{qSEC} = \sum Ch_i - Ch_{qSEC}$$

7. *Costul unitar pe unitatea de produs principal* se obține prin raportarea cheltuielilor determinate (rămase) la cantitatea de produs principal fabricat.

$$C_{UP} = \frac{Ch_{PR}}{q_P}$$

Obs: Relația de echivalență - produs principal / produs secundar va conduce la acelaşi raport între costurile unitare ale acestor produse.

PROCEDEUL DEDUCERII VALORII PRODUSELOR SECUNDARE
(PROCEDEUL RESTULUI, PROCEDEUL VALORII RĂMASE)

Se utilizează pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care se obțin concomitent un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare.

Costul produsului principal, în astfel de cazuri, se determină fie prin echivalarea produsului secundar în produs principal atunci când se poate stabili sau cunoaşte un raport de echivalare între ele, fie prin metoda deducerii valorii produselor secundare. Prin metoda deducerii din totalul cheltuielilor efectuate pentru întregul proces de fabricație (pe articole de calculație) se va deduce valoarea $(q_{SV} \times p)$ a produselor secundare q_{SV} vândute în afara unității la prețul de vânzare p (din care se scad eventualele cheltuieli suplimentare efectuate pentru desfacerea acestora Ch_S) şi valoarea $(q_{SU} \times p)$ a produselor secundare q_{SU} utilizate în întreprindere (evaluată la acelaşi preț de vânzare).

Costul unitar al produsului principal C_{UP} se obține raportând cheltuielile rămase la cantitatea de produs principal:

$$C_{UP} = \frac{\sum Ch_i - [(q_{SV} \times p - Ch_S) + (q_{SU} \times p)]}{Q_P}$$

4.2.3. ***Sistemul informațional al procedeelor particulare***

În prezentul paragraf sunt prezentate următoarele procedee particulare de calculație a costurilor:

- procedee de separație a cheltuielilor de producție în cheltuieli variabile şi fixe;
- procedee privind producția de fabricație interdependentă).

După comportamentul lor față de volumul fizic al producției, cheltuielile de producție se împart în cheltuieli variabile şi cheltuieli convențional - constante sau fixe. De foarte multe ori acestea nu sunt explicite. De aceea au fost puse la punct *procedee care separă* componenta cheltuielilor variabile şi componenta fixă a unor cheltuieli indirecte de producție.

Două din astfel de procedee sunt prezentate în această temă.

De asemenea, într-o întreprindere industrială este frecvent întâlnit cazul în care secțiile de fabricație îşi *livrează reciproc* produse şi (sau) îşi prestează servicii pentru nevoile lor de producție[6]. Dacă, spre exemplu, avem în vedere două sectoare, de preparare (captare) a apei industriale S1 şi de preparare (transformare) a energiei electrice în scopuri tehnologice S2, se constată că pentru a produce apa industrială se consumă energie electrică (pentru tratare) iar producerea energiei electrice de joasă tensiune consumă, la rândul ei, apă industrială, ceea ce conferă producției caracter de interdependență şi necesită procedee specifice de calcul.

Înțelegerea procedeelor tratate în această secțiune se bazează pe conceptele prezentate în continuare.

[6] Oprea Călin, Gheorghe Cârstea, Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor, Editura Atlas Press, Bucureşti -2003, pag.127.

Cheltuielile variabile, aşa cum am prezentat mai sus, îşi modifică pe total nivelul odată cu modificarea volumului fizic al producţiei care le-a ocazionat, iar pe unitatea de produs rămân, în general, la acelaşi nivel. Deoarece la întreprinderile din sectorul producţie ele sunt legate de operaţiile de fabricare a producţiei mai poartă denumirea şi de *cheltuieli operaţionale*. Din această categorie fac parte: cheltuielile cu consumul de materii prime, de combustibili şi energie în scopuri tehnologice, salariile de bază ale muncitorilor direct productivi, calculate pentru munca prestată în producţie, cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiilor, etc.

Cheltuielile convenţional - constante sau fixe sunt acelea care nu-şi modifică, în general, nivelul lor total, rămânând fixe, indiferent de modificarea volumului fizic al producţiei. Pe unitatea de produs, nivelul lor se modifică în raport invers proporţional faţă de modificarea volumului fizic al producţiei. Ele nu sunt legate direct de volumul fizic al producţiei, ci de asigurarea şi menţinerea capacităţii întreprinderii de a produce şi vinde, fiind în funcţie de timp. Din această cauză se mai numesc şi *cheltuieli de capacitate* sau *cheltuieli ale perioadei*. În această categorie se cuprind: cheltuielile cu amortizarea imobilelor (atunci când se calculează în raport de timp), salariile personalului de conducere, tehnic, economic şi de altă specialitate, administrativ şi de deservire al secţiei şi al întreprinderii, cheltuieli de birou, cele pentru întreţinerea şi repararea clădirilor, cele pentru încălzit, iluminat şi forţă motrice în scopuri administrativ - gospodăreşti etc.

Fabricaţia interdependentă este activitatea care depinde de o altă fabricaţie şi reciproc.

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE

Este un procedeu de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe.

Procedeul presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Calculul volumului mediu de producţie pentru perioada luată în calcul, prin raportarea volumului total de producţie la numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

2. Calculul cheltuielilor medii pentru perioada luată în calcul, prin raportarea cheltuielilor totale la numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

3. Calculul abaterii volumului producţiei din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul, faţă de volumul mediu al producţiei.

4. Calculul abaterii cheltuielilor de producţie din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul faţă de volumul mediu al cheltuielilor.

5. Calculul cheltuielilor variabile unitare prin raportarea sumei produsului abaterilor de producţie la abaterea pătratică a volumului producţiei.

6. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulţind cheltuielile variabile unitare cu producţia perioadei respective.

7. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioadei a cheltuielilor variabile.

8. Calculul cheltuielilor de producţie standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producţia (standard) a perioadei cerute.

Metodologia de calcul conform procedeului celor mai mici pătrate este prezentată succint în Tabelul numărul 4.2.3.

Tabelul numărul 4.2.3
Metodologia de calcul conform procedeului celor mai mici pătrate

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE	
Metodologia de calcul:	Relația de calcul:
1) Producția medie	$\overline{Q} = \frac{\sum Qi}{n}$
2) Cheltuiala medie	$\overline{Ch} = \frac{\sum Chi}{n}$
3) Abaterea de producție față de producția medie	$Xi = Qi - \overline{Q}$
4) Abaterea de cheltuieli față de cheltuiala medie	$Yi = Chi - \overline{Ch}$
5) Produsul abaterilor	$Xi \times Yi$
6) Pătratele abaterilor de producție	Xi^2
7) Cheltuiala variabilă unitară	$Chvu = \frac{\sum (XY)i}{\sum Xi^2}$
8) Cheltuiala variabilă a unei perioade	$Ch_V = Chvu \times Qi$
9) Cheltuiala fixă	$Ch_F = Ch_I - Ch_V$
10) Cheltuiala standard	$Ch_S = Q_S \times Chvu + Ch_F$

Notă:
Cheltuielile variabile unitare sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.
Cheltuielile fixe (totale) sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.

PROCEDEUL PUNCTELOR DE MINIM ŞI DE MAXIM

Procedeul punctelor de maxim şi minim este un procedeu de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe

Metodologia de calcul presupune:

1. Calculul cheltuielilor variabile unitare.

2. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulțind cheltuielile variabile unitare cu producția perioadei respective.

3. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioadei ale celor variabile.

4. Calculul cheltuielilor de producție standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producția (standard) a perioadei dorite.

Metodologia de calcul presupune:

1. Calculul cheltuielilor variabile unitare conform relației:

$$Ch_{vu} = \frac{Ch_{\max} - Ch_{\min}}{Q_{\max} - Q_{\min}}, \quad \text{în care:}$$

Ch_{max} = cheltuielile maxime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Ch_{min} = cheltuielile minime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Q_{max} = producția maximă dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Q_{min} = producția minimă.

În continuare metodologia este asemănătoare cu metodologia de la procedeul celor mai mici pătrate,

2. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulțind cheltuielile variabile unitare cu producția perioadei respective:

$$Ch_{Vi} = Ch_{vu} \times Q_i$$

3. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioade a celor variabile:

$$Ch_F = Ch_i - Ch_{Vi}$$

4. Calculul cheltuielilor de producție standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producția (standard) a perioadei cerute:

$$Ch_S = Ch_{vu} \times Q_S + CH_F$$

PROCEDEE DE EVALUARE ŞI CALCULARE A COSTURILOR PRIVIND PRODUCȚIA DE FABRICAȚIE INTERDEPENDENTĂ

PROCEDEUL CALCULELOR ITERATIVE

Procedeul se aplică în cazul unor livrări reciproce de produse, lucrări sau servicii, când producția capătă caracter interdependent în sensul că nu se poate calcula costul unui produs livrat (utilitate tehnologică: energie electrică, apă, energie termică) atâta timp cât nu se cunoaşte şi cheltuială efectuată cu utilitatea consumată (primită) pentru obținerea lui. Din acest cerc vicios se poate ieşi prin calcule succesive (iterații) pe etape (runde), acceptând inițial că doar una din secții este donatoare iar în etapele următoare ținând cont de costul livrărilor reciproce. În practică, se consideră că (n + 1) runde (iterații) sunt suficiente pentru a aproxima costul prestațiilor reciproce (n = numărul de secții interdependente plus una pentru prima secție).

Metodologia de calcul presupune:

1) Calculul rapoartelor între producția livrată în cadrul prestațiilor reciproce şi totalul producției obținute:

2) Calculul cotelor de cheltuieli ale prestațiilor reciproce (se va efectua pe etape numite runde).

3) Înregistrarea cotelor de cheltuieli aferente prestațiilor reciproce în fişele conturilor analitice ale cheltuielilor activității auxiliare, $922_{X,Y,Z...}$ (se va efectua pe etape).

4) Calculul costului unitar prin raportarea soldurilor conturilor analitice ale cheltuielilor activităților auxiliare la producția livrată celorlalte secții.

Metodologia de calcul conform procedeului reiterării este prezentată în Tabelul numărul 4.2.4.

Tabelul numărul 4.2.4
Metodologia de calcul conform procedeului reiterării

PROCEDEUL REITERĂRII	
Metodologia de calcul	Relația de calcul
1) Calculul rapoartelor între producția livrată secțiilor consumatoare şi totalul producției fabricate de către secția furnizoare: (*K* = raportul dintre cantitatea de produse livrată unei secții (consumatoare) şi totalul producției fabricate de secția furnizoare; *j* = secția (consumatoare); *q* = cantitatea de producție livrată unei secții; *Q* = cantitatea de producție fabricată de secția furnizoare.)	$K_J = \frac{q_J}{Q}$
2) Calculul costului producției (prestației) primite: (*C* = costul prestației primite; *Chf* = cheltuielile inițiale în cazul primei secții furnizoare, în ceea ce priveşte celelalte secții (a II-a, a III-a etc.), la cheltuielile inițiale se adaugă costurile producției (prestației) primite în ordine de la celelalte secții ş.a.m.d. Calculele de preluare a cotelor de cheltuieli care formează costul producției livrate în sistemul prestațiilor reciproce continuă până în momentul în care rezultatele obținute reprezintă valori neglijabile.)	$C_J = K_J \times Chf$
3) Înregistrarea cotelor de cheltuieli aferente prestațiilor reciproce în fişele conturilor analitice de cheltuieli: cotele de cheltuieli determinate se scad (se creditează) din cheltuielile secției furnizoare, se adaugă (se debitează) la cheltuielile secției consumatoare şi se consemnează în notele contabile: (922 reprezintă "Cheltuielile activității auxiliare" (în cadrul interdependenței producției auxiliare), iar X, Y analiticele secțiilor respective)	$922_{\mathrm{X}} = 922_{\mathrm{Y}}$
4) Calculul costului unitar al producției de fabricație interdependentă: (*C* = costul unitar al producției fabricate; *j* = produsul fabricat în secția *J*; S_{FD} = soldul final debitor al contului de cheltuieli aferent secției; q_{AS} = cantitatea de producție livrată altor secții.)	$Cu_J = \frac{S_{FDJ}}{q_{AS}}$

PROCEDEUL CALCULULUI ALGEBRIC

Procedeul face parte din categoria procedeelor de evaluare şi calculare a costurilor privind producția de fabricație interdependentă.

Fabricația interdependentă este activitatea care depinde de o altă fabricație şi reciproc. Într-o întreprindere industrială este frecvent întâlnit cazul în care secțiile de fabricație îşi *livrează reciproc* produse şi (sau) îşi prestează servicii pentru nevoile lor de producție.

Interdependența, constatată inițial în secțiile de *producție auxiliară* internă, în general de producere a utilităților tehnologice în întreprinderile tradiționale în care fiecare "utilitate": apă industrială, energie termică, energie electrică ş.a. se "consumă" reciproc în procesul de fabricație, poate fi aplicată oricăror entități cu producție *omogenă şi continuă* (sau repetitivă) care fabrică prin cooperare produse a căror realizare depinde unul de celălalt, în cadrul grupurilor sau chiar al întreprinderilor individuale.

Conform acestui procedeu, costurile unitare ale producţiei de fabricaţie interdependentă sunt considerate necunoscute. Se alcătuieşte un sistem de ecuaţii astfel: producţia fiecărei secţii evaluată în funcţie de costul său unitar este egală cu cheltuielile iniţiale ale secţiei producătoare, la care se adăugă prestaţiile primite de la celelalte secţii evaluate în funcţie de costul lor unitar. Sistemul de ecuaţii se rezolvă succesiv.

Secţiunea 4.3.

SISTEMUL DE CONTURI SPECIFICE ŞI DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Conform Ordinului Ministrului Finanţelor Publice 1826/2003 "contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcţie de scopurile urmărite, respectiv: evidenţierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc." [7]

Prezentăm conturile de gestiune din clasa a IX-a aşa cum au fost ele redate în Reglementările conforme cu directivele europene [8] şi consideraţiile prezentate în literatura de specialitate [9] cu menţiunea expresă a ordinului "pentru organizarea contabilităţii de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opţională."

Planul de conturi de gestiune (clasa 9) cuprinde următoarele conturi:

90. DECONTĂRI INTERNE
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producţia obţinută
903. Decontări interne privind diferenţele de preţ

92. CONTURI DE CALCULAŢIE
921. Cheltuielile activităţii de bază
922. Cheltuielile activităţilor auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producţie
924. Cheltuieli generale de administraţie
925. Cheltuieli de desfacere

93. COSTUL PRODUCŢIEI
931. Costul producţiei obţinute
933. Costul producţiei în curs de execuţie

---

[7] OMFP nr. 1826 publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 023 din data de 01/12/2004, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune.

[8] OMFP nr. 1752 / 2005, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene - publicat în Monitorul Oficial al României, nr. Partea I nr. 1.080 bis din 30/11/2005.

[9] Călin Oprea, Gheorghe Cârstea: „Contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor„ Editura Atlas Press, Bucureşti – 2003.

Contul de gestiune 901 "*Decontări interne privind cheltuielile":* conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului 901 se ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază şi auxiliare, cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale de administrație, precum şi cheltuielile de desfacere şi se stabileşte diferența între prețurile de înregistrare (prestabilite sau cu ridicata) şi costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producție destinate vânzării, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, care formează *producția marfă* a unității.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" este un cont bifuncțional dar funcționează ca un cont de pasiv.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" *se creditează*, în cursul lunii, prin debitul conturilor 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 931 "Costul producției obținute" şi 903 "Decontări interne privind diferențele de preț.

Schema funcționării contului

D	901 "Decontări interne privind cheltuielile"	C
Costul efectiv al produselor finite obținute (cont: 931)	Cheltuielile de producție din contabilitatea financiară, înregistrare în conturi după natura economică (cont: 921, 922, 923, 924, 925)	
Sold final creditor (costul efectiv al producției în curs de execuție)		

Contul de gestiune 902 *"Decontări interne privind producția obținută":* conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului 902 se ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata).

Contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" este un cont bifuncțional.

Contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" *se creditează,* în cursul lunii, prin debitul conturilor 903 "Decontări interne privind diferențele de preț" şi 931 "Costul producției obținute" şi *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi 933 "Costul producției în curs de execuție".

Schema funcționării contului

D	902 "Decontări interne privind producția obținută"	C
Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 921)	Costul standard al producției finite obținute (cont: 931). Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 903)	

Contul de gestiune 903 *"Decontări interne privind diferenţele de preţ":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului 903 se ţine evidenţa diferenţelor de preţ calculate, la sfârşitul lunii, între costul efectiv al producţiei obţinute şi preţul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) al acestora.

Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" este un cont de activ.

Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi *se creditează* prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Schema funcţionării contului

D	903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"	C
Diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute (cont: 902)	Diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute, repartizate (cont: 931)	

Contul de gestiune *921 "Cheltuielile activităţii de bază":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului 921 se ţine evidenţa cheltuielilor aferente activităţii de bază a unităţii.

Contul 921 "Cheltuielile activităţii de bază" este un cont de activ.

Contul 921 "Cheltuielile activităţii de bază" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare, 923 "Cheltuieli indirecte de producţie", 924 "Cheltuieli generale de administraţie", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi 933 "Costul producţiei în curs de execuţie"

Schema funcţionării contului

D	921 "Cheltuielile activităţii de bază"	C
Cheltuielile directe (cont: 901) Cheltuielile activităţilor auxiliare (cont: 922) Cheltuielile indirecte de producţie (cont: 923) Cheltuielile generale de administraţie (cont: 924) Cheltuieli de desfacere (cont: 925)		Costul producţiei în curs de execuţie (cont: 933) Costul efectiv al producţiei finite obţinute (cont: 902)
Costul efectiv al producţiei finite şi al producţiei în curs de execuţie		

Contul de gestiune 922 *"Cheltuielile activităţilor auxiliare":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului 922 se ţine evidenţa cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secţii de producţie.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" este un cont de activ. Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", 921 "Cheltuielile activităţii de bază" şi 933 "Costul producţiei în curs de execuţie".

Schema funcţionării contului

D	922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"	C
Cheltuielile colectate (cont: 901) Decontările reciproce (cont: 922 în analitic)	Decontările reciproce (cont: 922 în analitic) Repartizarea cheltuielilor pe locurile consumatoare (cont: 921, 923, 924, 925) Costul producţiei în curs de execuţie (cont: 933) Costul efectiv al producţiei marfă (cont: 902)	

Contul de gestiune 923 *"Cheltuieli indirecte de producţie":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului 923 se ţine evidenţa cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secţii de producţie.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" este un cont de activ.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", 921 "Cheltuielile activităţii de bază" şi 933 "Costul producţiei în curs de execuţie".

Schema funcţionării contului

D	923 "Cheltuieli indirecte de producţie"	C
Cheltuielile indirecte ale secţiilor principale de producţie (cont: 901) Cheltuielile activităţilor auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli indirecte ale secţiilor repartizate pe obiecte de calculaţie (cont: 921, 922)	

Contul de gestiune 924 *"Cheltuieli generale de administraţie":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului se ţine evidenţa cheltuielilor de administraţie şi de conducere a unităţii. Contul 924 "Cheltuieli generale de administraţie" este un cont de activ.

Contul 924 "Cheltuieli generale de administraţie" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", 921 "Cheltuielile activităţii de bază", 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi 933 "Costul producţiei în curs de producţie".

Schema funcţionării contului

D	924 "Cheltuieli generale de administraţie"	C
Cheltuieli generale de administraţie (cont: 901) Cheltuielile activităţilor auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli generale de administraţie repartizate pe obiecte de calculaţie (cont: 921, 922)	

Contul de gestiune 925 *"Cheltuieli de desfacere":* conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului 925 se ține evidența cheltuielilor pentru desfacerea produselor fabricate.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" este un cont de activ.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" şi 924 "Cheltuieli generale de administrație" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută".

Schema funcționării contului

D	925 "Cheltuieli de desfacere"	C
Cheltuielile de desfacere (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)		Cota de cheltuieli de desfacere repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921)

Contul de gestiune 931 *"Costul producției obținute":* conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului se ține evidența producției finite obținute, constând în: produse finite, semifabricate, destinate vânzării, lucrări executate şi servicii prestate pentru terți, investiții proprii sau alte activități.

Contul 931 "Costul producției obținute" este un cont de activ.

Contul 931 "Costul producției obținute" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Schema funcționării contului

D	931 "Costul producției obținute"	C
Costul standard al producției finite obținute (cont: 902) Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 903)		Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 901)

Contul de gestiune 933 *"Costul producției în curs de execuție":* conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului 933 se ține evidența costului efectiv al producției în curs de execuție.

Contul 933 "Costul producției în curs de execuție" este un cont de activ.

Contul 933 "Costul producției în curs de execuție" *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare, 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație" şi *se creditează* prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută".

Schema funcționării contului

D	933 "Costul producției în curs de execuție"	C
Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 921)		Sold final debitor (costul efectiv al producției în curs de execuție)

1	*DESCHIDEREA CONTURILOR* (la finele unei perioade, în contabilitatea de gestiune toate conturile se închid - vezi operația 8).	933 = 901 921 = 933
	DESCHIDEREA conturilor producției în curs de execuție[2] (neterminată) în luna anterioară (la începutul perioadei).	
	ÎNREGISTRAREA pe cheltuieli (de regulă, directe) a producției în curs de execuție [3] (la începutul perioadei).	
2	*DECONTAREA CHELTUIELILOR*, după caz: ale activității de bază, ale activității auxiliare, indirecte de producție, celelalte cheltuieli indirecte, respectiv cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere (în cursul perioadei).	92x = 901 x = 1, 2, 3, 4, 5
3	*REPARTIZAREA CHELTUIELILOR:* indirecte de producție şi după caz celelalte cheltuieli, [4] prilej cu care conturile se închid.	921 = 923
4	*ÎNREGISTRAREA PRODUCȚIEI* la preț standard (prestabilit) numit preț de înregistrare (cost standard), în cursul perioadei, respectiv atunci când producția finită se depozitează (stochează) la magazie.	931 = 902
5	*DECONTAREA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE* inventariată şi evaluată la cost de producție la sfârşitul perioadei [5].	933 = 921
6	*DECONTAREA PRODUCȚIEI [6] la cost efectiv* (toate cheltuielile efectuate, prilej cu care 921 se închide la sfârşitul perioadei).	902 = 921
7	*DECONTAREA DIFERENȚELOR DE PREȚ* [7] (prilej cu care contul 902 se închide la sfârşitul perioadei).	903 = 902
8	*ÎNCHIDEREA CONTURILOR DE DIFERENȚE DE PREȚ* (prilej cu care contul 903 se închide la sfârşitul perioadei).	931 = 903
9	*ÎNCHIDEREA TUTUROR CONTURILOR* (prilej cu care şi conturile 931 şi 933 se închid la sfârşitul perioadei).	901 = 931(3)

Note:

Conturile utilizate sunt: 901 (Decontări interne privind cheltuielile); 902 (Decontări interne privind producția obținută); 903 (Decontări interne privind diferențele de preț); 921 (Cheltuielile activității de bază); 922 (Cheltuielile activității auxiliare); 923 (Cheltuieli indirecte de producție); 924 (Cheltuieli generale de administrație); 925 (Cheltuieli de desfacere); 931 (Costul producției obținute); 933 (Costul producției în curs de execuție). Pot fi utilizate şi alte conturi în funcție de opțiunea fiecărei unități patrimoniale.

[2] Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuție sau neterminate. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiunilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producție.

[3] Costul producției în curs de execuție de la începutul perioadei se adaugă la cheltuielile perioadei, pe purtători, respectiv în debitul analiticelor contului 921, deoarece aceasta continuă fabricația din perioada precedentă în care au fost colectate cheltuielile sale (se va observa debitarea contului de cheltuieli 921). Există variante de înregistrare prin care se debitează direct contul 902.

[4] Cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere sunt în general excluse din costul de producție, în afară de cazul când condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație. În măsura în care cheltuielile generale de administrație se includ în costul de producție, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producție. În cazul în care identificarea cheltuielile de desfacere nu este posibilă pe produs, acestea pot fi repartizate, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate, sau în funcție de alte criterii.

[5] Costul producției în curs de execuție de la finele perioadei se deduce (scade) din totalul cheltuielilor perioadei (cheltuieli transferate acum pe purtători, respectiv în analiticele contului 921) pentru a rămâne numai cheltuielile producției finite al cărui cost se doreşte să fie determinat (se va observa creditarea contului de cheltuieli 921).

[6] Prin producție se înțelege, respectiv: *semifabricatele*, care sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (faza de fabricație) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților; *produsele finite*, respectiv produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților; *produsele reziduale* reprezentând rebuturi, materiale recuperabile sau deşeuri.

[7] Diferențele de preț sau abaterile dintre costul de producție şi costul standard pot fi nefavorabile (costul de producție mai mare decât costul standard, respectiv contul 902 prezintă sold debitor - înregistrare în negru) sau favorabile (costul de producție mai mic decât costul standard, respectiv contul sold creditor - înregistrare în roşu).

Capitolul 5

GESTIUNEA STOCURILOR – INTERFAȚĂ ÎNTRE CONTABILITATEA FINANCIARĂ ŞI CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Scopul capitolului *Gestiunea stocurilor – interfață între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune* este cunoaşterea de către viitorii absolvenți ai Facultății de Management Financiar-Contabil a unor conexiuni între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, respectiv metodele de calculație şi analiză a costurilor.

Obiectivele capitolului *Gestiunea stocurilor – interfață între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune* sunt:

- cunoaşterea principalelor definiții necesare studierii interdisciplinare a stocurilor
- stăpânirea metodologiei generale de lucru acceptate de ştiința economică în domeniul analizei complexe a stocurilor
- înțelegerea necesității calculației şi analizei costurilor în scopul unei bune informări a managerilor şi patronilor din economia reală
- formarea abilităților de alegere a procedeelor şi metodelor de calculație sau analiză a costurilor legate de stocuri
- inițierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de documente şi informații pentru probleme de stocuri
- cunoaşterea tipologiei şi a legăturilor dintre fenomenele pe care le implică o analiză ştiințifică a costurilor privind stocurile

Introducere la capitolul „Gestiunea stocurilor – interfață între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune".

În scopul calculației şi analizei costurilor doctrina şi practica economică au dezvoltat proceduri specifice la unele componente complexe. Una dintre acestea este problema stocurilor. Pentru a putea fi înțelese pe deplin şi a valorifica toate valențele acestora se impune o abordare multidisciplinară sau interdisciplinară. Este ceea ce găsim în capitolul 5 al manualului *Metode de calculație şi analiză a costurilor*.

Pentru studierea materialului din capitolul 5 se recomandă parcurgerea înainte a lucrării *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale,* a celorlalte capitole din prezenta lucrare, a manualului universitar de contabilitate financiară, a unor probleme de microeconomie din manualul de *Economie politică* şi a celui de *Matematici pentru economişti.*

După parcurgerea capitolului 5 studenții vor obține informații şi deprinderi de calcul şi analiză interdisciplinară în problema stocurilor, cu posibilitatea de extindere sau de extrapolare a practicilor respective.

Secţiunea 5.1

GESTIUNEA STOCURILOR PENTRU CALCULAŢIA COSTURILOR

Stocurile sunt **activele circulante** achiziţionate sau produse pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi care se aşteaptă a fi realizate în termen de 12 luni de la **data bilanţului**.

Cu alte cuvinte, stocurile pot fi:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) în curs de producţie în vederea vânzării în aceleaşi condiţii ca mai sus;

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Valoarea de intrare (valoarea contabilă sau costul istoric) este valoarea la care bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la data intrării în unitate. La data ieşirii din unitate (patrimoniu) sau la darea în consum bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la **valoarea lor de intrare**.

Valoarea de intrare se stabileşte astfel: bunurile procurate cu titlu oneros (materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, mărfurile, ambalajele ş.a.) la **cost de achiziţie**; bunurile produse în unitatea patrimonială (producţia în curs de execuţie, semifabricatele, produsele finite, produsele reziduale ş.a.), la **costul de producţie**.

Costul de achiziţie al unui bun este egal cu preţul de cumpărare (mai puţin reducerile comerciale primite), taxele nerecuperabile (taxe vamale, accize, comisioane în vamă), cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii (asigurare, recepţie, şi în unele situaţii costul îndatorării) necesare punerii în stare de **utilitate** sau de **intrare** în gestiune a bunului respectiv. TVA-ul este, de regulă, considerată taxă recuperabilă. Cu toate acestea, pentru achiziţia stocurilor activităţilor scutite de taxa pe valoare adăugată aceasta se include în **costul de achiziţie**.

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

În procesul de gestiune a stocurilor este utilizat şi conceptul de **cost standard** care ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie.

Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat.

Elementele de natura stocurilor se evaluează şi se reflectă în situaţiile financiare anuale simplificate, cu ocazia închiderii exerciţiului, la valoarea de intrare, respectiv valoarea contabilă (netă) pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Evaluarea elementelor de activ (stocurilor) cu ocazia **inventarierii** se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită **valoare de inventar**, stabilită în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei.

Valoare contabilă netă este valoarea de intrare, mai puțin amortizarea şi provizioanele pentru depreciere.

La **ieşirea din gestiune** a stocurilor şi a altor active fungibile, acestea se evaluează şi înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele menționate mai jos:

a) metoda primul intrat - primul ieşit – **FIFO**;

b) metoda costului mediu ponderat – **CMP (WAC)**;

c) metoda ultimul intrat - primul ieşit – **LIFO**.

Potrivit metodei „primei intrări - primei ieşiri" **(FIFO)** bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de **producție**) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de **producție**) al lotului următor, în ordine cronologică.

Potrivit metodei „ultimei intrări - primei ieşiri" **(LIFO)**, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de **producție**) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Costul (de **achiziție** sau de **producție**) **unitar mediu ponderat (CMP - WAC)** se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului inițial (**la cost de achiziție** sau de **producție**) plus valoarea intrărilor la **costuri de achiziție** (sau de **producție**) şi cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate.

Se menționează că, în conformitate cu standardul internațional IAS 2, numai metodele FIFO şi CMP sunt acceptate ca tratament contabil de bază.

Conform **inventarului permanent** în contabilitate se înregistrează **toate operațiunile de intrare şi ieşire**, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a **stocurilor**, atât cantitativ cât şi valoric.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la **sfârşitul perioadei**.

În acest caz, ieşirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor şi valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi a altor bunuri de natura stocurilor se poate face şi la **prețuri standard** (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale bunurilor respective, numite **prețuri de înregistrare**, cu condiția evidențierii distincte a **diferențelor de preț** față de **costul de achiziție** sau de **producție** după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor rămase. **Repartizarea diferențelor de preț** asupra stocurilor ieşite din gestiune se face cu ajutorul unui coeficient de repartizare **K**, care se înmulțeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preț de înregistrare.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

În măsura în care **costul** sau **preţul standard** sunt fixe (atât la intrare cât şi la ieşire) într-un exerciţiu financiar, descărcarea din gestiune a stocurilor nu mai este influenţată de valoarea de ieşire. Ca atare, metodele LIFO, FIFO, CMP, nu mai sunt operaţionale (s.n.).

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea ce se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.

În acest scop **valoarea stocurilor se diminuează** până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere.

În conformitate **cu principiul permanenţei metodelor** este necesară continuarea aplicării **aceloraşi reguli şi norme** privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor de activ şi de pasiv şi a rezultatelor, asigurându-se comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

Cu toate acestea, deşi metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă, pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul, **în situaţii excepţionale**, administratorii pot **decide să schimbe metoda** pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, cu condiţia ca în **notele explicative să prezinte următoarele informaţii**:

1) motivul schimbării metodei

2) efectele sale asupra rezultatului.

De asemenea, o persoană juridică trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare.

Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

În funcţie de regulile şi metodele de evaluare la **intrare / ieşire** (tabelul nr. 5.1.1.), se obţin **combinaţiile** de metode de înregistrare în contabilitate din tabelul nr. 5.1.2.

Secţiunea 5.2

EXEMPLIFICARE A MODELULUI INTERDISCIPLINAR DE ANALIZĂ A STOCURILOR

Exemplificăm în continuare aceste metode apelând la următoarele notaţii:

I_1, I_2 = Aprovizionări (intrări în gestiune) de stocuri în ordine cronologică.

E_1, E_2 = Consumuri sau livrări (ieşiri în gestiune) de stocuri în ordine cronologică.

S_I, S_F = Stocul iniţial al stocurilor, stocul final al stocurilor.

Aceste valori vor fi exprimate cantitativ-valoric sub forma $\mathbf{q_i} \times \mathbf{c_i}$ unde $\mathbf{q_i}$ reprezintă cantităţile intrate, iar c_i costurile de achiziţie sau producţie, după caz.

REGULI ŞI METODE DE GESTIUNE ARMONIZATĂ A STOCURILOR				*Tabelul nr. 5.1.1.*
REGULI DE GESTIUNE	**VALORI ŞI MOMENTE PRIVIND EVALUAREA STOCURILOR**			**METODE DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE A STOCURILOR**	
	INTRARE	**IEŞIRE**	**INVENTAR (SFA)**		
1) Regula costului de achiziţie sau de producţie, după caz	***Cost de* achiziţie *(producţie)***	***Cost de* achiziţie *(producţie)* FIFO, LIFO, CMP (WAC)**	***Cost de* achiziţie *(producţie) pus de acord cu rezultatul inventarierii***	**METODA INVENTARULUI PERMANENT**	**METODA INVENTARULUI INTERMITENT**
2) Regula Preţului / Costului standard	***Preţ / Cost standard***	***Preţ / Cost standard***	***Preţuri şi diferenţe de preţ cumulate în bilanţ***	**METODA INVENTARULUI PERMANENT**	

	ÎNREGISTRAREA STOCURILOR	**EVALUAREA LA IEŞIRE A STOCURILOR**	**OBSERVAŢII** *Tabelul nr. 5.1.2.*
1) REGULA COSTULUI DE ACHIZIŢIE SAU DE PRODUCŢIE	**METODA INVENTARULUI PERMANENT**	**FIFO** (FIRST IN - FIRST OUT)	Urmăreşte mişcarea fizică a stocului; măreşte profitul în condiţii de inflaţie.
	METODA INVENTARULUI PERMANENT	**LIFO** (LAST IN - FIRST OUT)	Utilizează costurile actuale; micşorează profitul în condiţii de inflaţie.
	METODA INVENTARULUI PERMANENT	**CMP (WAC -** WEIGHTED AVERAGE COST)	Deformează costurile în anumite perioade; necesită calcule; nivelează profitul în condiţii de inflaţie.
	METODA INVENTARULUI INTERMITENT	**NU SE ÎNREGISTREAZĂ IEŞIRI**	Intrările şi soldurile iniţiale sunt „consumate " în ordine cronologică.
2) REGULA PREŢ / COST STANDARD	**METODA INVENTARULUI PERMANENT**	**PREŢ / COST STANDARD**	Metodă bazată pe proporţionalitate, suficient de obiectivă (idem CMP).
	METODA INVENTARULUI PERMANENT	**PREŢ STANDARD** (pentru mărfuri la preţ cu amănuntul)	Se practică pentru grupe de mărfuri care au aceleaşi marje comerciale şi cote de TVA.
	METODA INVENTARULUI INTERMITENT	**PREŢ / COST STANDARD**	**Nu se practică** datorită dificultăţilor de inventariere a diferenţelor de preţ.

REGULA COSTULUI DE ACHIZIȚIE [1] (ca) SAU DE PRODUCȚIE [2]				Tabelul nr. 5.1.3.
METODA INVENTARULUI PERMANENT [3] (DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE) EVALUARE LA IEȘIRE „FIFO “ [4]				
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**MATERII PRIME (301)**	**SUME [5]**	**PRODUSE FINITE (345)**
Stoc inițial S_I (1.000 buc.)	$S_I = 1.000 \times 130 = 130.000$		130.000	
Intrare I_1 (ca_1 = 110 u.m.) (1.000 buc.)	$+ I_1 = 1.000 \times 110 = 110.000$	301 = 401	110.000	345 [6] = 711
	Subtotal = 240.000			
Ieşire E_1 (FIFO) (500 buc.)	$- E_1 = 500 \times 130 = 65.000$	601 = 301	65.000	711 = 345
Stoc intermediar S_i (FIFO)	$500 \times 130 = 65.000$	Se observă că ieşirile se efectuează în ordinea intrărilor începând cu stocul inițial		
	$1.000 \times 110 = 110.000$			
	Subtotal = 175.000			
Intrare I_2 (ca_2 = 80 u.m.) (500 buc.)	$+ I_2 = 500 \times 80 = 40.000$	301 = 401	40.000	345 = 711
	Subtotal = 215.000			
Ieşire E_2 (FIFO) (1.000 buc.)	$- E_2 = 500 \times 130 = 65.000$	601 = 301	65.000	711 = 345
	$- E_2 = 500 \times 110 = 55.000$	601 = 301	55.000	711 = 345
	Subtotal = 120.000	Formula contabilă completă pentru intrarea I_1:		
Stoc final S_F (FIFO)	$500 \times 110 = 55.000$	% = 401	130.900	*TVA (19 %) nu are relevanță în această expunere.
	$500 \times 80 = 40.000$	301	110.000	
	Stoc final = 95.000	4426*	20.900	

FIŞELE DE CONT

301

S_I = 130.000	E_1 = 65.000
I_1 = 110.000	E_2 = 65.000
I_2 = 40.000	E_2 = 55.000
T_{SD} = 280.000	T_{SC} = 185.000
	S_{FD} = 95.000

"Materii prime "

345

S_I = 130.000	E_1 = 65.000
I_1 = 110.000	E_2 = 65.000
I_2 = 40.000	E_2 = 55.000
T_{SD} = 280.000	T_{SC} = 185.000
	S_{FD} = 95.000

"Produse finite "

($\Delta_S = S_{F\,345} - S_{I\,345}$ = - 35.000)

601

E_1 = 65.000	
E_2 = 65.000	
E_2 = 55.000	
T_{SD} = 185.000	
	S_{FD} = 185.000

"Cheltuieli cu materiile prime "

711

E_1 = 65.000	I_1 = 110.000
E_2 = 65.000	I_2 = 40.000
E_2 = 55.000	
T_{SD} = 185.000	T_{SC} = 150.000
	S_{FD} = 35.000

"Variația stocurilor " [7]

NOTE:

[1] **Costul de achiziție** al unui bun este egal cu prețul de cumpărare (mai puțin reducerile comerciale), taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare punerii în stare de utilitate sau de intrare în gestiune a bunului respectiv.

[2] **Costul de producție** al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate, alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota de cheltuieli indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația sa.

[3] Conform metodei **inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate **operațiunile de intrare şi ieşire**, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a **stocurilor**, atât cantitativ cât şi valoric.

[4] Potrivit metodei „primei intrări - primei ieşiri" **(FIFO)** bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de **producție**) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la **costul de achiziție** (sau de **producție**) al lotului următor, în ordine cronologică.

[5] **Cost de achiziție** pentru materii prime, **cost de producție** pentru produse.

[6] Se observă modul de înregistrare a producției finite, care echilibrează cheltuielile încorporate în costuri, cu veniturile din producția stocată (variația stocurilor) astfel ca operațiile interne să nu afecteze rezultatul exercițiului. În spiritul normelor armonizate, costul produselor ar putea fi înregistrat şi prin deducerea cheltuielilor **(345 = 6xx)** unde **6xx** este un cont cu semnificația „costul producției fabricate".

[7] Soldul debitor al contului bifuncțional 711 semnifică o variație negativă (destocaj) a stocurilor **(- $S_{F\,D711} = \Delta_S$).**

REGULA COSTULUI DE ACHIZIȚIE (ca_1) SAU DE PRODUCȚIE				Tabelul nr. 5.2.1.
METODA INVENTARULUI PERMANENT (DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE) EVALUARE LA IEȘIRE „LIFO " [1]				
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**MĂRFURI (371)**	**SUME** [2]	**SEMIFA-BRICATE (341)**
Stoc inițial S_I (1.000 buc.)	$S_I = 1.000 \times 130 = 130.000$		130.000	
Intrare I_1 ($ca_1 = 110$ u.m.) (1.000 buc.)	$+ I_1 = 1.000 \times 110 = 110.000$	371 [3] = 401	110.000	341 = 711
	Subtotal = 240.000			
Ieșire E_1 (LIFO) (500 buc.)	$- E_1 = 500 \times 110 = 55.000$	607 [4] = 371	55.000	711 = 341
Stoc intermediar S_1 (LIFO)	$1.000 \times 130 = 130.000$	Se observă că ieșirile se efectuează în ordinea inversă intrărilor începând cu intrarea cea mai recentă (ultima).		
	$500 \times 110 = 55.000$			
	Subtotal = 185.000			
Intrare I_2 ($ca_2 = 80$ u.m.) (500 buc.)	$+ I_2 = 500 \times 80 = 40.000$	371 = 401	40.000	341 = 711
	Subtotal = 225.000			
Ieșire E_2 (LIFO) (1.000 buc.)	$- E_2 = 500 \times 80 = 40.000$	607 = 371	40.000	711 = 341
	$- E_2 = 500 \times 110 = 55.000$	607 = 371	55.000	711 = 341
	Subtotal = 95.000	Formula contabilă completă pentru intrarea I_2:		
Stoc final S_F (LIFO)	$1.000 \times 130 = 130.000$	% = 401	47.600	*TVA (19 %) nu are relevanță în această expunere.
		371	40.000	
	Stoc final = 130.000	4426*	7.600	

FIŞELE DE CONT

371

$S_I = 130.000$	$E_1 = 55.000$
$I_1 = 110.000$	$E_2 = 40.000$
$I_2 = 40.000$	$E_2 = 55.000$
$T_{SD} = 280.000$	$T_{SC} = 150.000$
	$S_{FD} = 130.000$

"Mărfuri "

341

$S_I = 130.000$	$E_1 = 55.000$
$I_1 = 110.000$	$E_2 = 40.000$
$I_2 = 40.000$	$E_2 = 55.000$
$T_{SD} = 280.000$	$T_{SC} = 150.000$
	$S_{FD} = 130.000$

"Semifabricate "

$\Delta_S = S_{F\,341} - S_{I\,341} = 0$

607

$E_1 = 55.000$	
$E_2 = 40.000$	
$E_2 = 55.000$	
$T_{SD} = 150.000$	
	$S_{FD} = 150.000$

"Cheltuieli privind mărfurile "

711

$E_1 = 55.000$	$I_1 = 110.000$
$E_2 = 40.000$	$I_2 = 40.000$
$E_2 = 55.000$	
$T_{SD} = 150.000$	$T_{SC} = 150.000$
	$S_{FD} = 0$

"Variaţia stocurilor " [5]

NOTE:

[1] Potrivit metodei „ultimei intrări - primei ieşiri" (LIFO), bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.

[2] **Cost de achiziţie** pentru mărfuri, **cost de producţie** pentru semifabricate.

[3] În literatura de specialitate, se obişnuieşte ca preţului de cumpărare să-i fie afectat un **analitic distinct** (371.01) iar cheltuielilor accesorii un alt analitic (371.02). La sfârşitul perioadei trebuie făcută **repartizarea** acestor cheltuieli proporţional cu consumurile (ieşirile) de mărfuri. Atenţionăm că în condiţiile în care costul de achiziţie este normalizat, atunci componentele sale se depersonalizează şi devenind „cost ", evidenţa susmenţionată are doar un caracter **facultativ** şi **informal**.

[4] Se observă că metodele **FIFO** ŞI **LIFO** reprezintă extremele metodelor de evaluare. În condiţiile unor preţuri din ce în ce mai mici (dezinflaţie - cazul problemei) metoda **FIFO** prezintă cheltuielile cele mai mari (ceea ce implică un profit mai mic) în timp ce metoda **LIFO** prezintă cheltuielile cele mai mici (ceea ce înseamnă un profit mai mare). În conformitate cu principiul permanenţei metodelor este necesară păstrarea aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea şi înregistrarea în contabilitate şi prezentarea în bilanţ a elementelor de activ şi de pasiv (art. 2.3.).

[5] **Soldul zero** al contului bifuncţional 711 semnifică o **lipsă de variaţie** a stocurilor, respectiv un echilibru între ieşiri şi intrări, lucru observat şi din fişa de cont a contului 341 **($S_I - S_F = 0$; $S_{F\,711} = \Delta_S$)**.

REGULA COSTULUI DE ACHIZIȚIE (ca) SAU DE PRODUCȚIE				Tabelul nr.5.2.2.
METODA INVENTARULUI PERMANENT (DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE) **EVALUARE LA IEȘIRE „CMP “** [1]				
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**MATERII PRIME (301)**	**SUME** [2]	**PRODUSE FINITE (345)**
Stoc inițial S_I (1.000 buc.)	$S_I = 1.000 \times 130 = 130.000$		130.000	
Intrare I_1 ($ca_1 = 110$ u.m.) (1.000 buc.)	$+ I_1 = 1.000 \times 110 = 110.000$ Subtotal = 240.000	301 = 401	110.000	345 = 711
Ieşire E_1 (CMP) (500 buc.)	$- E_1 = 500 \times CMP_1$ [3] $- E_1 = 500 \times 120 = 60.000$	601 = 301	60.000	711 = 345
Stoc intermediar S_1 (CMP)	$(2.000 - 500) \times 120 = 180.000$ $1.500 \times 120 = 180.000$ Subtotal = 180.000	$q_{(S_1)} + q_{(I)}$ $q_{(S_1)} + q_{(I)}$	în care:	S_I = Stoc inițial; I = intrări; q_I = cantități;
Intrare I_2 ($ca_2 = 80$ u.m.) (500 buc.)	$+ I_2 = 500 \times 80 = 40.000$ Subtotal = 240.000	301 = 401	40.000	345 = 711
Ieşire E_2 (CMP) (1.000 buc.)	$- E_2 = 1.000 \times CMP_2$ [4] $- E_2 = 1.000 \times 110 = 110.000$ Subtotal = 110.000	601 = 301	110.000	711 = 345
Stoc final S_F (CMP)	$(2.000 - 1.000) \times 110 = 110.000$ $1.000 \times 110 = 110.000$ Stoc final = 110.000	Formula contabilă completă pentru intrarea I_1: % = 401 301 4426*	130.900 110.000 20.900	*TVA (19%) nu are relevanță în această expunere.

FIŞELE DE CONT

301

$S_I = 130.000$	$E_1 = 60.000$
$I_1 = 110.000$	$E_2 = 110.000$
$I_2 = 40.000$	
$T_{SD} = 280.000$	$T_{SC} = 170.000$
	$S_{FD} = 110.000$

"Materii prime "

345

$S_I = 130.000$	$E_1 = 60.000$
$I_1 = 110.000$	$E_2 = 110.000$
$I_2 = 40.000$	
$T_{SD} = 280.000$	$T_{SC} = 170.000$
	$S_{FD} = 110.000$

"Produse finite "

$S_{F\,345} - S_{I\,345} = -\,20.000$

601

$E_1 = 60.000$	
$E_2 = 110.000$	
$T_{SD} = 170.000$	
	$S_{FD} = 170.000$

"Cheltuieli cu materiile prime "

711

$E_1 = 60.000$	$I_1 = 110.000$
$E_2 = 110.000$	$I_2 = 40.000$
$T_{SD} = 170.000$	$T_{SC} = 150.000$
	$S_{FD} = 20.000$

"Variația stocurilor " (- $S_{FD\,711} = \Delta_S$)

NOTE:

[1] **Costul** (de **achiziție** sau de **producție** după caz) **unitar mediu ponderat** (**CMP - WAC**) se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului inițial (**la cost de achiziție** sau de **producție**) plus valoarea intrărilor la costuri de achiziție (sau de **producție**) şi cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate.

[2] **Cost de achiziție** pentru materii prime, **cost de producție** pentru produse.

[3] **Calculul CMP** unitar, după prima intrare:

$$CMP_1 = \frac{\sum q_i \times c_i}{\sum q_i} = \frac{1.000 \times 130 + 1.000 \times 110}{1.000 + 1.000} = 120$$

[4] **Calculul CMP unitar**, după a doua intrare:

$$CMP_2 = \frac{\sum q_i \times c_i}{\sum q_i} = \frac{1.500 \times 120 + 500 \times 80}{1.500 + 500} = 110$$

Valoarea ieşirilor: $E = E_1 + E_2 = 170.000$;

Valoarea stocului final: $S_F = S_I + I - E = 110.000$

Costul mediu ponderat unitar, calculat lunar:

$$CMP = \frac{\sum q_i \times c_i}{\sum q_i} = \frac{1.000 \times 130 + 1.000 \times 110 + 500 \times 80}{1.000 + 1.000 + 500} = 112$$

Valoarea ieşirilor calculate pe întreaga perioadă (lună):

$E = (500 + 1.000) \times 112 = 168.000$ (față de 170.000)

Valoarea stocului final în condițiile **CMP** calculat lunar:

$S_F = S_I + I - E = (2.5000 - 1.500) \times 112 = 1.000 \times 112 = 112.000$ (față de 110.000)

Se observă că metoda conduce la **rezultate diferite** după cum **CMP** este calculat după fiecare intrare sau pe întreaga perioadă (lună).

REGULA PREȚULUI (COSTULUI) STANDARD				Tabelul nr. 5.2.3.
METODA INVENTARULUI PERMANENT (prețul sau costul standard 100 u.m.)				
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**MATERII PRIME (301)**	**SUME**	**PRODUSE FINITE (345)**
Stoc inițial S_I	$S_{I\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	PS - prețuri standard	100.000	DP - diferențe de preț
$1.000 \times 130 = 130.000$	$S_{I\,DP} = 1.000 \times (130 - 100) = 30.000$		30.000	
Intrarea I_1	$+ I_{1\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	301 = 401	100.000	345 = 711
$1.000 \times 110 = 110.000$	$+ I_{1\,DP} = 1.000 \times (110 - 100) = 10.000$	308 = 401	10.000	348 = 711
Ieşirea E_1	$- E_{1\,PS} = 500 \times 100 = 50.000$	601 = 301	50.000	711 = 345
500 buc.	$- E_{1\,DP}$	Nu se înregistrează ieşiri de DP în cursul lunii		
Intrarea I_2	$+ I_{2\,PS} = 500 \times 100 = 50.000$	301 = 401	50.000	345 = 711
$500 \times 80 = 40.000$	$+ I_{2\,DP} = 500 \times (80 - 100) = - 10.000$	308 = 401	10.000	348 = 711
Ieşirea E_2	$- E_{2\,PS} = 1.000 \times 100 = 100.000$	601 = 301	100.000	711 = 345
1.000 buc.	$- E_{2\,DP} = k \times V_E = 18.000)$ [1]	601 = 308	18.000	711 = 348
Stoc final S_F (cumulat)	$S_F = S_{F\,PS} + S_{F\,DP} =$	% = 401	130.900	Formula completă pentru intrarea I_1 (TVA 19 %)
(vezi conturile 345 şi 348)	$= 100.000 + 12.000 = 112.000$	301	100.000	
Variația stocurilor	$= 112.000 - 130.000 = - 18.000$	308	10.000	
$\Delta_S = S_F - S_I$	(SFD_{711} = Variație negativă)	4426	20.900	

FIŞELE DE CONT

301

S_I = 100.000	E_1 = 50.000
I_1 = 100.000	E_2 = 100.000
I_2 = 50.000	
T_{SD} = 250.000	T_{SC} = 150.000
	S_{FD} = 100.000

"Materii prime "

345

S_I = 100.000	E_1 = 50.000
I_1 = 100.000	E_2 = 100.000
I_2 = 50.000	
T_{SD} = 250.000	T_{SC} = 150.000
	S_{FD} = 100.000

"Produse finite "

308

S_I = 30.000	
I_1 = 10.000	
I_2 = 10.000	E_{2DP} = *18.000*
T_{SD} = 30.000	*(T_{SC} = 18.000)*
	S_{FD} = 12.000

"Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale "

348

S_I = 30.000	
I_1 = 10.000	
I_2 = 10.000	E_{2DP} = *18.000*
T_{SD} = 30.000	*(T_{SC} = 18.000)*
	S_{FD} = 12.000

"Diferenţe de preţ la produse "

601

E_1 = 50.000	
E_2 = 100.000	
E_{2DP} = 18.000	
T_{SD} = 168.000	
	S_{FD} = 168.000

"Cheltuieli cu materiile prime "

711

E_1 = 50.000	I_1 = 100.000
E_2 = 100.000	I_1 = 10.000
E_{2DP} = 18.000	I_2 = 50.000
	I_2 = 10.000
	S_{FD} = 18.000

"Variaţia stocurilor "

NOTE:

Conform regulii anterioare (a costului de achiziţie sau de producţie, după caz,), stocurile **intrau** în gestiune **sistematic şi cronologic** cu aceste valori şi se descărcau din gestiune, cu aceleaşi valori, dar în ordinea instituită de metodele FIFO, LIFO sau cu valoarea CMP - costului mediu ponderat.

Regula utiliza diferite **valori de intrare / ieşire**, determinate în general de fluctuaţiile componentelor costului de achiziţie - producţie, (în special de preţurile de cumpărare, cheltuielile de transport aprovizionare ş.a.).

Regula **preţului (costului) standard** presupune utilizarea atât la intrare, cât şi la ieşire, a unor **valori standard** (prestabilite) constante într-un exerciţiu financiar, situaţie în care trebuie evidenţiate distinct atât la intrare, cât şi la ieşire diferenţele (abaterile) favorabile (mai mici) sau nefavorabile (mai mari) dintre costul (real) de achiziţie (producţie) şi preţurile (costurile) standard (de înregistrare). În această

situație, utilizând valori constante la ieşire, descărcarea din gestiune a stocurilor nu mai este influențată de ordinea de ieşire. Ca atare, metodele **LIFO, FIFO** sau **CMP,** nu mai prezintă aplicabilitate (s.n.).

La prima vedere, această regulă, pare mai **complicată**, datorită **evidenței duble,** atât a prețurilor (costurilor) standard, cât şi a diferențelor dintre costurile de achiziție (producție) şi prețurile (costurile) standard. Cu toate acestea, lucrurile se simplifică, cel puțin la ieşire, în situația în care **descărcarea din gestiune** a diferențelor de preț (cost), nu se face pentru fiecare ieşire în parte, ci o singură dată, global, la sfârşitul perioadei (an, lună) proporțional cu valoarea stocurilor ieşite (exprimate în preț - cost standard.) Deoarece **descărcarea diferențelor de preț** (cost) este înregistrată în corespondență cu **conturile de cheltuieli** (sau venituri, pentru produse, 711 = 345), pentru a nu fi afectat rezultatul (fiscal al) exercițiului, perioada după care se face descărcarea trebuie să fie cât mai redusă (o lună).

Din păcate, normele de armonizare nu mai mențin explicit conceptul de **preț standard** (prestabilit) şi nici nu mai definesc **prețul de înregistrare** pe care îl utilizează însă la toate înregistrările de active.

Repartizarea diferențelor de preț asupra stocurilor ieşite din gestiune se face cu ajutorul coeficientului de repartizare **K**. Acesta multiplică valoarea stocurilor ieşite din gestiune (V_E):

$$\mathbf{K} = \frac{\textit{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \textit{Diferențele de preț aferente intrărilor de stocuri}}{\textit{Soldul inițial al stocurilor la preț standard} + \textit{Intrări de stocuri în cursul perioadei la preț standard}}$$

În cazul de față:

$$K = \frac{30.000 + 0}{100.000 + 150.000} = 0{,}12\ (12\ \%) \text{ şi } E_{2DP} = K \times V_E = 0{,}12 \times 150.000 = 18.000$$

Determinarea diferențelor de preț aferente ieşirilor de stocuri se poate face şi în baza regulii de trei simple, astfel:

Dacă la $\mathbf{TSD}_{STOC}$ (soldul inițial + intrările la PS)	corespunde	$\mathbf{TSD}_{DP}$ (soldul inițial al diferențelor de preț + intrările de DP aferente)
Atunci la $\mathbf{TSC}_{STOC}$ (ieşiri de stocuri la PS)	corespunde	$E_{2\,DP}$

[1] $$E_{2DP} = \frac{T_{SD\,DP}}{T_{SD\,STOC}} \times T_{SC\,STOC} = K \times V_E = \frac{12.000}{100.000} \times 150.000 = 0{,}12 \times 150.000 = 18.000$$

[2] Contul bifuncțional 711, redenumit **variația stocurilor**, nu prezintă sold inițial pentru că acesta, ca orice cont de venituri se închide la sfârşitul perioadei, prin contul de rezultate; atunci când soldul său este creditor semnifică o variație pozitivă (creştere, stocaj) a stocurilor. Soldul debitor al contului bifuncțional 711 semnifică o variație negativă (scădere, destocaj) a stocurilor:

$$\Delta_S = S_F - S_I = 112.000 - 130.000 = -\ 18.000.$$

REGULA COSTULUI DE ACHIZIȚIE (ca) SAU DE PRODUCȚIE				Tabelul nr. 5.2.4.
METODA INVENTARULUI INTERMITENT [1] (DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE)				
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**MĂRFURI (371)**	**SUME [6]**	**PRODUSE (345)**
Stoc inițial S_I (1.000 buc.)	$S_I = 1.000 \times 130 = 130.000$	607 [2] = 371	130.000 [7]	711 = 345
Intrare I_1 (ca_1 = 110 u.m.) (1.000 buc.)	$+ I_1 = 1.000 \times 110 = 110.000$ Subtotal = 240.000	607 [3] = 401 [7]	110.000	)[5]
Ieșire E_1 (500)	$- E_1 = 500$	Nu se înregistrează ieșiri, acestea se determină la sfârșitul perioadei, pe baza relației $E = S_I + I - S_F$		
Stoc intermediar S_1	Nu se calculează stocuri intermediare	În decursul perioade (lunii) nu se utilizează conturile de stocuri și, ca atare, nu se calculează stocuri intermediare		
Intrare I_2 (ca_2 = 80 u.m.) (500 buc.)	$+ I_2 = 500 \times 80 = 40.000$ Subtotal = 225.000	% = 401[3] 607 4426*	 40.000 	)[5]
Ieșire E_2 (1.000 buc.)	$- E_2 = 1.000$ Subtotal = 95.000	Nu se înregistrează ieșiri, acestea se determină global pe baza relației $E = S_I + I - S_F$)[8]		
Stoc final **inventariat** S_{FI}	Stoc final **inventariat** S_{FI} = 95.000	371 [4] = 607	95.000	345 = 711
		$S_F = S_I + I - E$ $E = S_I + I - S_F$	*TVA - ul nu are relevanță în această expunere.	

FIŞELE DE CONT

371

S_I = 130.000	CS_I* =130.000
T_{SD} = 130.000	T_{SC} = 130.000
=	=
	S_{FDI} = 95.000

„Mărfuri “

*CS_I = consum stoc inițial

345

S_I = 130.000	CS_I =130.000
T_{SD} = 130.000	T_{SC} = 130.000
=	=
	S_{FDI} = 95.000

„Produse “

$\Delta_S = S_{F\ 345} - S_{I\ 345}$ =

95.000 - 130.000 = - 35.000

607

CS_I = 130.000	
I_1 = 110.000	
I_2 = 40.000	S_{FI} = 95.000
T_{SD} = 280.000	95.000
	S_{FD} = 185.000

„Cheltuieli privind mărfurile “

(costul mărfurilor vândute)

711 [9]

CS_I = 130.000	
	S_{FI} = 95.000
T_{SD} = 130.000	T_{SC} = 95.000
	S_{FD} = 35.000

„Variația stocurilor “

Se observă conceptul de **variație a stocurilor** (- $S_{F\ D711} = \Delta_S$)

NOTE:

[1] **Inventarul intermitent** (care este recomandat unităților patrimoniale din categoria celor mici sau mijlocii s.n.) constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei ($S_F = S_I + I - E$).

În acest caz, ieşirile se determină ca **diferență** între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor şi valoarea stocului final, determinat pe **baza inventarierii** ($E = S_I + I - S_F$).

Aplicarea metodei inventarului intermitent diferă în funcție de **proveniența stocurilor.**

Pentru stocurile (bunurile) aprovizionate din afara unității se parcurg următoarele etape:

[2] **se stornează** stocurile inițiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a reveni asupra conturilor de cheltuieli, unde sunt înregistrate ca regulă generală;

[3] **achizițiile de stocuri** efectuate de la furnizori se înregistrează direct asupra conturilor de cheltuieli;

[4] **la finele perioadei** se inventariază stocurile aprovizionate ori provenite din perioada precedentă, neconsumate, cu care se micşorează cheltuielile prin trecerea lor asupra conturilor de stocuri, **astfel că soldurile conturilor de cheltuieli** vor **reflecta** stocurile **consumate (ieşite)** în timpul perioadei.

Pentru stocurile (bunurile) obținute din producție proprie se parcurg aceleaşi etape, cu mențiunea:

[5] la stocurile proprii (de exemplu produsele finite), atât **intrările** cât şi **ieşirile** din gestiune nu se înregistrează în contabilitatea financiară. Se înregistrează în evidența operativă de la locurile de depozitare şi în contabilitatea de gestiune.

Deoarece la această metodă **nu se înregistrează** ieşiri, evaluările **LIFO**, **FIFO**, **CMP**, nu sunt operaționale (s.n.).

[6] **Cost de achiziție** pentru mărfuri, **cost de producție** pentru produse.

[7] Stocurile finale ale lunii (perioadei) precedente devin stocuri inițiale al lunii (perioadei) curente.

[8] Din relația: $S_F = S_I + I - E$, rezultă: E = 130.000 + 150.000 - 95.000 = 185.000

[9] Soldul debitor al contului bifuncțional 711 semnifică o variație negativă a stocurilor, respectiv mai multe valori ieşite decât intrate (semnul minus al variației stocurilor Δ_S.). În contabilitatea de gestiune reflectarea este în funcție de utilizarea sau nu a contului de stocuri.

Deşi mai simplă şi mai puțin costisitoare, metoda inventarului intermitent poate prezenta câteva inconveniente: *erorile sau lipsurile din inventarul fizic conduc la deformarea informației contabile prezentată în documentele contabile de sinteză;* în plus, din motive fiscale, există *tendința de a se „subinventaria" stocurile,* ceea ce conduce la *majorarea cheltuielilor şi diminuarea profitului impozabil.*

ANALIZA COMPARATIVĂ A METODELOR DE EVALUARE			
METODE DE EVALUARE INVENTAR PERMANENT	INTRĂRI	IEŞIRI	STOCURI FINALE
FIFO (FIRST IN - FIRST OUT)	280.000	185.000	95.000
LIFO (LAST IN - FIRST OUT)	280.000	150.000	130.000
CMP (**WAC**) calculat după fiecare intrare	280.000	170.000	110.000
CMP (**WAC**) calculat la sfârşitul perioadei	280.000	168.000	112.000
PREȚ / COST STANDARD	280.000	168.000	112.000
INVENTAR INTERMITENT	280.000	185.000	95.000

Deoarece ieşirile se înregistrează în strânsă legătură cu înregistrările din **conturile** de **cheltuieli** (sau venituri) rezultă că metoda utilizată influențează **rezultatul** unei întreprinderi. Se observă, de asemenea, că metodele **CMP** şi **Preț / Cost standard**, deşi mai laborioase, sunt mai obiective situându-se între metodele **LIFO** şi **FIFO** care ocupă extremele evaluării.

METODA PREȚULUI CU AMĂNUNTUL PENTRU VÂNZAREA MĂRFURILOR [1] **(marjă brută de profit - adaos comercial - 25 %, TVA 19 %)**					**Tabelul nr. 5.2.5.**
CUMPĂRARE	**PREȚ DE VÂNZARE [2]**		**COST DE ACHIZIȚIE CA[4]**	**MARJA BRUTĂ MB [3]**	**TVA 19 % [5]**
	fără TVA	**cu TVA**			
Stoc inițial S_1 $1.000 \times 130 = 1.000$	$1.000 \times 162,5$ $= 162.500$	$PV_1 =$ 193.375	$CA_1 = \frac{PV_1}{1,4875} =$ $= 130.000$	$MB_1 = \frac{PV_1}{5,95} =$ $= 32.500$	$PV_1 \times \frac{19}{119} =$ $= 30.875$
Intrarea I_2 $1.000 \times 110 = 110.000$	$1.000 \times 137,5$ $= 137.500$	$PV_2 =$ 163.625	$CA_2 = \frac{PV_2}{1,4875} =$ $= 110.000$	$MB_2 = \frac{PV_2}{5,95} =$ $= 27.500$	$PV_2 \times \frac{19}{119} =$ $= 26.125$
Ieşirea E_3 $= 500$	500×150 $= 75.000$	$PV_3 =$ 89.250	$CA_3 = \frac{PV_3}{1,4875} =$ $= 60.000$	$MB_3 = \frac{PV_3}{5,95} =$ $= 15.000$	$PV_3 \times \frac{19}{119} =$ $= 14.250$
Intrarea I_4 $500 \times 80 = 40.000$	500×100 $= 50.000$	$PV_4 =$ 59.500	$CA_4 = \frac{PV_4}{1,4875} =$ $= 40.000$	$MB_4 = \frac{PV_4}{5,95} =$ $= 10.000$	$PV_4 \times \frac{19}{119} =$ $= 9.500$
Ieşirea E_5 $= 1.000$	$1.000 \times 137,5 =$ 137.500	$PV_5 =$ 163.625	$CA_5 = \frac{PV_5}{1,4875} =$ $= 110.000$	$MB_5 = \frac{PV_5}{5,95} =$ $= 27.500$	$PV_5 \times \frac{19}{119} =$ $= 26.125$

ÎNREGISTRĂRI CONTABILE									
S_1	**371**	=	**%**	193.375	218.075	**%**	=	**%**	218.075
			401	130.000	193.375	**371**		**401**	154.700
			378	32.500	24.700	**4426**		**378**	32.500
			4428	30.875	***sau***			**4428**	30.875
I_2	**371**	=	**%**	163.625	184.525	**%**	=	**%**	184.525
			401	110.000	163.625	**371**		**401**	130.900
			378	27.500	20.900	**4426**		**378**	27.500
			4428	26.125	***sau***			**4428**	26.125
E_3	**531**	=	**%**	89.250	Descărcarea din gestiune	**%**	=	**371**	89.250
			707	75.000		**607**			60.000
			4427	14.250		**378**			15.000
						4428			14.250
I_4	**371**	=	**%**	59.500	67.100	**%**	=	**%**	67.100
			401	40.000	59.500	**371**		**401**	47.600
			378	10.000	7.600	**4426**		**378**	10.000
			4428	9.500	***sau***			**4428**	9.500
E_5	**531**	=	**%**	163.625	Descărcarea din gestiune	**%**	=	**371**	163.625
			707	137.500		**607**			110.000
			4427	26.125		**378**			27.500
						4428			26.125

FIŞELE DE CONT ALE CONTURILOR IMPLICATE ÎN OPERAŢIILE ECONOMICE MENŢIONATE — Tabelul nr. 5.2.6.

371

$S_1 = 193.375$	$E_3 = 89.250$
$I_2 = 163.625$	$E_5 = 163.625$
$I_4 = 59.500$	
$T_{SD} = 416.500$	$T_{SC} = 252.875$

$S_{FD} = 163.625$

378

$E_3 = 15.000$	$S_1 = 32.500$
$E_5 = 27.500$	$I_2 = 27.500$
	$I_4 = 10.000$
$T_{SD} = 42.500$	$T_{SC} = 70.000$

$S_{FC} = 27.500$

„Mărfuri “

371

P_{V1}	P_{V3}
P_{V2}	P_{V5}
P_{V4}	
$T_{SD} = P_{V1} + P_{V2} + P_{V4}$	$T_{SC} = P_{V3} + P_{V5}$

$S_{FD} = P_{V1} + P_{V2} + P_{V4} - P_{V3} - P_{V5}$

„Diferenţe de preţ la mărfuri “

378

$X \times P_{V3}$	$X \times P_{V1}$
$X \times P_{V5}$	$X \times P_{V2}$
	$X \times P_{V4}$
$T_{SD} = X (P_{V3} + P_{V5})$	$T_{SC} = X (P_{V1} + P_{V2} + P_{V4})$

$S_{FC} = X (P_{V1} + P_{V2} + P_{V4} - P_{V3} - P_{V5})$

FIŞELE DE CONT ALE CONTURILOR IMPLICATE ÎN OPERAŢIILE ECONOMICE MENŢIONATE — Tabelul nr. 5.2.7.

4428

$E_3 = 14.250$	$S_1 = 30.875$
$E_5 = 26.125$	$I_2 = 26.125$
	$I_4 = 9.500$
$T_{SD} = 40.375$	$T_{SC} = 66.500$

$S_{FC} = 26.125$

„TVA neexigibilă “

4427

	$E_3 = 14.250$
	$E_5 = 26.125$
	$T_{SC} = 40.375$

$S_{FC} = 40.375$

„TVA colectată “

607

$E_3 = 60.000$	
$E_5 = 110.000$	
$T_{SD} = 170.000$	

$S_{FD} = 170.000$

„Cheltuieli privind mărfurile “

4428

$Z \times P_{V3}$	$Z \times P_{V1}$
$Z \times P_{V5}$	$Z \times P_{V2}$
	$Z \times P_{V4}$
$T_{SD} = Z (P_{V3} + P_{V5})$	$T_{SC} = Z (P_{V1} + P_{V2} + P_{V4})$

$S_{FC} = Z (P_{V1} + P_{V2} + P_{V4} - P_{V3} - P_{V5})$

4427

	$Z \times P_{V3}$
	$Z \times P_{V5}$
	$T_{SC} = Z (P_{V3} + P_{V5})$

$S_{FC} = Z (P_{V3} + P_{V5})$

607

$Y \times P_{V3}$	
$Y \times P_{V5}$	
$T_{SD} = Y (P_{V3} + P_{V5})$	

$S_{FD} = Y (P_{V3} + P_{V5})$

NOTE:

[1] Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor.

Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute (descărcarea din gestiune se face pe baza jurnalului de vânzări).

[3, 4, 5] Pentru a putea trage concluzii şi a formula câteva reguli, componentele prețului de vânzare (inclusiv TVA) au fost exprimate chiar în prețuri de vânzare (inclusiv TVA):

[2] Prețul de vânzare este format din costul de achiziție (CA), marja brută de profit (MB - adaosul comercial) şi TVA, adică:

$$PV = CA + MB + TVA \text{ unde } TVA = \frac{t}{1+t} \times PV,$$

în care *t* este cota procentuală de TVA (*t* = 19 % = 0,19)

iar $MB = m \times CA = r \times (CA + m \times CA) = r \times (PV - TVA)$

unde *m* (*m* = 25 % = 0,25) este cota procentuală a marjei brute şi *r* cota procentuală a marjei brute reduse (impropriu denumită rabat).

Din prima egalitate se determină relațiile dintre cota procentuală a marjei brute (normale) *m* şi cota marjei brute reduse *r*:

$$m = r \times (1+m);$$

$$r = \frac{m}{1+m};$$

$$m = \frac{r}{1-r}$$

[3] $$MB = r \times (PV - TVA) = r \times (PV - \frac{t}{1+t} PV) = PV \times \frac{m}{1+m} \times \frac{1}{1+t} = X \times PV$$

şi înlocuind: $MB = PV \times \frac{0,25}{1+0,25} \times \frac{1}{1+0,19} = \frac{1}{5,95} \times PV$ ($X = \frac{1}{5,95}$, X = constant)

Din relația: CA = PV - MB - TVA rezultă:

[4] $$CA = PV - PV \times \frac{m}{1+m} \times \frac{1}{1+t} - PV \times \frac{t}{1+t} = PV \times \frac{1}{1+m} \times \frac{1}{1+t} = Y \times PV$$

şi înlocuind: $CA = PV \times \frac{1}{1,25} \times \frac{1}{1,19} = \frac{1}{1,4875} \times PV$ ($Y = \frac{1}{1,4875}$, Y = constant)

[5] $$TVA = \frac{t}{1+t} = \frac{0,19}{1+0,19} \times PV = \frac{19}{119} \times PV = Z \times PV \text{ (Z = constant)}$$

unde $Z = \frac{19}{119} = 15,96$ % (relația de separare a TVA).

Fişele de cont întocmite în valori literale (tabelul nr. 3) conduc la următoarele concluzii:

1) - **descărcarea din gestiune** a marjei brute (adaosului comercial) se poate face identic ca la metoda preţ / cost standard, o singură dată, la finele perioadei (lună) pe baza unui coeficient K de repartizare, determinat asemănător, pe baza regulii de trei simple, astfel:

Dacă la $\mathbf{TSD}_{371}$ (sold iniţial + intrări)	corespunde	$\mathbf{TSC}_{378}$ (sold iniţial + marja aferentă intrărilor)
Atunci la $\mathbf{TSC}_{371}$ (ieşiri de mărfuri)	corespunde	***MB (TSD$_{378}$)***

Din care:

$$MB = \frac{TSC_{378}}{TSD_{371}} \times TSC_{371} = K \times V_E \text{ ; } (V_E \text{ - valoarea ieşirilor})$$

În cazul de faţă: $MB = \frac{70.000}{416.500} \times 252.875 = 42.500$

2) - se pot institui **algoritmi de calcul** şi de completare a rulajelor (soldurilor) tuturor conturilor, pe baza unei singure fişe de cont, de exemplu 371 (mărfuri) datorită proporţionalităţii puse în evidenţă, în fişele de cont exprimate literal, astfel:

$$TSC_{378} = X \times TSD_{371} = \frac{1}{5,95} \times 416.500 = 70.000 \text{ ;}$$

$$TSD_{378} = X \times TSC_{371} = \frac{1}{5,95} \times 252.875 = 42.500 \text{ ;}$$

$$TSC_{4428} = Z \times TSD_{371} = \frac{19}{119} \times 416.500 = 66.500 \text{ ;}$$

$$TSD_{4428} = Z \times TSC_{371} = \frac{19}{119} \times 252.875 = 40.375 \text{ ;}$$

$$TSD_{607} = Y \times TSC_{371} = \frac{1}{1,4875} \times 252.875 = 170.000$$

Dacă, se înregistrează numai TVA-ul neexigibil (metoda TVA-ului standard) atunci rulajele contului mărfuri - 371, se determină prin împărţirea rulajelor contului 4428 la constanta Z, iar rulajele contului marjei brute - 378, prin înmulţirea cu constanta Z/Y, ş.a.m.d.:

$$TSD_{378} = \frac{X}{Z} \times TSD_{4428} = \frac{119}{5,95 \times 19} \times 40.375 = 42.500$$

$$TSC_{378} = \frac{X}{Z} \times TSC_{4428} = \frac{119}{5,95 \times 19} \times 66.500 = 70.000$$

3) - **se pot elabora chei de verificare** ale soldurilor tuturor conturilor implicate cu condiţia ca eventualele stornări să fie efectuate „în roşu “ pentru a nu afecta rulajele.

Dacă notăm intrările de mărfuri (cumpărările) cu $(\sum I_i)$ şi ieşirile de mărfuri (vânzările) cu $(\sum E_i)$, exprimate în prețuri de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA neexigibil), cota procentuală a marjei brute cu *m* (25 %) şi cota procentuală de TVA cu ***t*** (19 %), atunci:

- $SFD_{371} = TSD_{371} - TSC_{371} = \sum I_i - \sum E_i$ (163.625)
- $TSD_{411} = \sum E_i = TSC_{371}$ (252.875)
- $TSD_{607} = Y \times \sum E_i = \frac{1}{(1+m)(1+t)} \times TSC_{371}$ (170.000)
- $SFC_{378} = TSC - TSD = X \times (\sum I_i - \sum E_i) = X \times SFD_{371} =$

$$= \frac{m}{(1+m)(1+t)} \times SFD_{371} = \frac{0,25}{1,25 \times 1,19} \times 163.625 = 27.500$$

- $TSC_{401} = \sum I_i \times \frac{1}{(1+m)(1+t)} = \frac{1}{(1+m)(1+t)} \times TSD_{371}$ (280.000)
- $SFC_{4427} = Z \times \sum E_i = Z \times TSC_{371} = \frac{t}{1+t} \times TSC_{371}$ (40.375)
- $SFC_{4428} = Z \times (\sum I_i - \sum E_i) = Z \times SFD_{371} = \frac{t}{1+t} \times SFD_{371}$ (26.125)
- $TSC_{707} = \frac{1}{(1+t)} \times \sum E_i = \frac{1}{(1+t)} \times TSC_{371}$ (212.500)

Verificarea se efectuează prin balanța soldurilor în care se observă egalitatea sumei soldurilor (rulajelor) debitoare cu totalul soldurilor (rulajelor) creditoare:

CONT	DEBIT	CREDIT
371	163.625	
378		27.500
401		280.000
411	252.875	
4427		40.375
4428		26.125
607	170.000	
701		212.500
TOTAL	**586.500**	**586.500**

Capitolul 6
ELEMENTE DE CONTABILITATE INTEGRATĂ

Scopul capitolului *Elemente de contabilitate integrată* este cunoaşterea de către viitorii absolvenţi ai Facultăţii de Management Financiar-Contabil a unor conexiuni între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, respectiv între funcţionarea conturilor din clasele 3, 6, 7 şi metodele de calculaţie a costurilor.

Obiectivele capitolului *Elemente de contabilitate integrată* sunt:

- cunoaşterea principalelor definiţii necesare studierii interdisciplinare a fluxului contabil
- stăpânirea metodologiei generale de lucru acceptate de ştiinţa economică în domeniul analizei contabile complexe
- formarea abilităţilor de alegere a procedeelor şi metodelor de calculaţie sau analiză a costurilor în contextul fluxului contabil de ansamblu
- iniţierea în problemele complexe de analiză a fluxurilor de documente şi informaţii contabile

Introducere la capitolul *Elemente de contabilitate integrată*

Pentru a putea fi înţelese pe deplin şi a valorifica toate valenţele contabilităţii, aceasta trebuie să fie privită ca un ansamblu multidisciplinar sau interdisciplinar. Este ceea ce găsim în capitolul 6 al manualului *Metode de calculaţie şi analiză a costurilor*.

Pentru studierea materialului din capitolul 6 se recomandă parcurgerea înainte a lucrării *Contabilitate de gestiune. Noţiuni fundamentale*, a celorlalte capitole din prezenta lucrare, a manualului universitar de *Contabilitate financiară*, a unor probleme de microeconomie din manualul de *Economie politică* şi a celui de *Matematici pentru economişti*.

După parcurgerea capitolului 6 studenţii vor obţine informaţii şi deprinderi de înregistrare interdisciplinară în contabilitatea firmelor moderne.

Secţiunea 6.1
NECESITATEA UNUI SISTEM DE CONTABILITATE INTEGRATĂ

În prezent, în România, **contabilitatea**, ca instrument principal de cunoaştere, gestiune şi control al operaţiilor patrimoniale, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, păstrarea, valorificarea şi prezentarea **informaţiilor** cu privire la patrimoniu şi la rezultatele obţinute atât pentru necesităţile proprii, cât şi în relaţiile cu terţii.

În raport cu destinația informațiilor degajate din transformările patrimoniale, contabilitatea românească funcționează cu două circuite informaționale majore şi distincte:

– **contabilitatea financiară**[1] riguroasă, obligatorie şi reglementată unitar de organele cu atribuții de normare (MFP), care oferă cu precădere informații **externe**, fidele şi relevante, concretizate în „situații financiare anuale" (bilanțul, contul de profit şi pierdere, anexe);

– **contabilitatea de gestiune**[2], analitică, internă sau managerială, adaptabilă specificului şi necesităților unităților patrimoniale, mai puțin încorsetată de norme, ale căror informații sunt valorificate cu precădere *intern*, de către managerii diverselor nivele de decizie. Este reglementată de controversatul ordin 1826/2003 al Ministerului Finanțelor Publice.

Concepția care prelucrează informația contabilă în două circuite paralele, distincte, (în bilanț figurând însă conturile unui singur circuit) este denumită concepție **dualistă**, iar cea care utilizează un singur circuit informațional este numită **monistă** sau **integrată**. Dar fluxul de informații nu se rezumă numai „spre exteriorul" sau „înspre interiorul" unității patrimoniale, existând şi un important flux reciproc între cele două circuite contabile. Astfel, informațiile privind fluxurile de produse[3] obținute[4] şi cheltuielile de producție ocazionate, din circuitul „financiar", sunt preluate şi prelucrate în circuitul de „gestiune", în paralel şi independent, iar informațiile obținute privind costul producției finite, al producției în curs de execuție şi „diferențele de preț" sunt retransmise contabilității financiare.

Modul diferit de prelucrare a cheltuielilor de către metodele de calculație a costurilor, ca şi înregistrările costurilor în strânsă legătură cu veniturile din producția stocată (sau alte venituri) pot provoca denaturări ale rezultatului, pe termen scurt (de la stocare până la vânzare) sau chiar definitiv în cazul în care costurile nu reflectă toate consumurile ocazionate de producția bunurilor.

---

[1] „**Contabilitatea generală**, denumită şi **financiară**, reprezintă ansamblul operațiunilor de înregistrare a existenței şi mişcărilor patrimoniale ale unei întreprinderi, pe baza regulilor şi normelor speciale."

[2] **„Contabilitatea de gestiune** se organizează de către fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității şi necesitățile proprii, ... în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității patrimoniale şi altele".

[3] **În general**, ceea ce se numesc purtători de costuri: **PLS - produse**, **lucrări**, **servicii,** la care se pot adăuga: comenzi, faze de fabricație, activități, sectoare, funcțiuni agregate ş.a.

[4] **În sens larg** acestea cuprind şi producția de imobilizări obținută pentru sine, producția în curs de execuție ş.a.

Secțiunea 6.2

MODELE DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE INTEGRATE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE[5]

Pentru a elabora un model de înregistrări contabile integrate[6] *este necesar să urmărim modul cum funcționează şi conlucrează în prezent cele două contabilități, respectiv, fluxul de informații reciproce dintre cele două circuite de înregistrări contabile independente (figura 6.2.1.).*

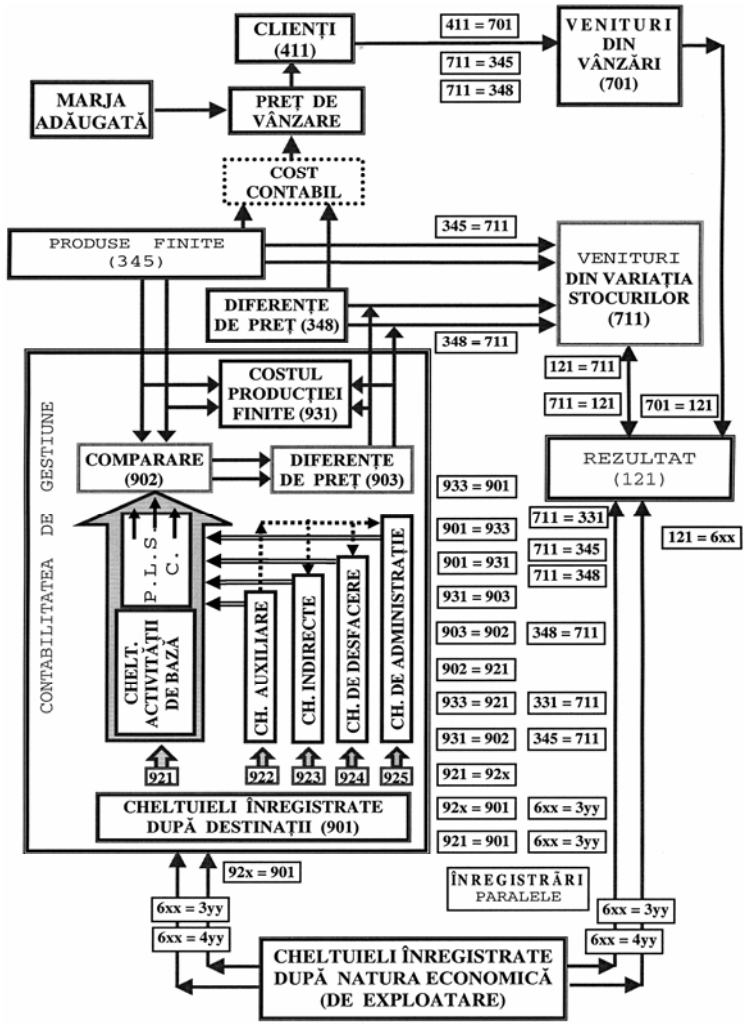


Fig. 6.2.1. Model dual (paralel) de înregistrări contabile

[5] A se vedea şi *Modele integrate de înregistrări contabile*, în revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 7/2001 **(Lucian Popescu)**

[6] Materialul se dorește o pledoarie pentru un **dualism românesc informal**, bazat pe o contabilitate de gestiune normalizată în privința **costului contabil** (costul de înregistrare) şi liberă în privința altor **costuri**, în special cele limitative (costurile de decizie), întemeiat însă pe un singur circuit de **înregistrări contabile (monism formal)**.

De aceea, în consens cu reglementările menționate, prezentăm în continuare modele de înregistrări **contabile integrate**, bazate pe costul complet şi pe conlucrarea directă a conturilor contabilității financiare cu cele de gestiune. Astfel se reduce volumul de muncă în contabilitate şi se elimină o parte din paralelismele înregistrărilor contabile ale **modelului dual românesc**.

Conform figurii 6.2.1., în momentul în care are loc finalizarea unor produse, şi acest fapt se poate întâmpla în mod frecvent pe parcursul unei perioade (luni), produsele sunt predate la magazie şi înregistrate în contabilitatea financiară cu formula contabilă **345 = 711**[7].

Valoarea consemnată, denumită **preț de înregistrare**, reprezintă, în principiu, cheltuielile ocazionate de realizarea produselor, cunoscute la data finalizării produselor şi după cum se va constata, are caracterul unui preț provizoriu. La fel de bine produsele finite pot fi înregistrate la un preț (cost) standard sau chiar la un preț mediu[8] (preț de înregistrare).

Se procedează, astfel, datorită consumurilor comune (indirecte), necunoscute în momentul stocării producției. Acestea se colectează pe toată **perioada de activitate** şi se **repartizează rațional** pe toate sortimentele de producție obținute la finele perioadei. Prețul astfel înregistrat (se are în vedere metoda aici inventarul permanent) este transmis simultan contabilității de gestiune, în creditul unui cont (analitic) de comparație.

În debitul acestui cont vor fi preluate la sfârşitul perioadei toate cheltuielile regrupate pe „calculații", identificate de contabilitatea de gestiune ca fiind ocazionate de producerea bunurilor. Soldul contului reprezintă, de fapt, diferența între costul de producție şi prețul de înregistrare.

Diferențele de cost reluate în contabilitatea financiară sunt înregistrate **distinct** (separat) prin formula contabilă:

348 = 711 (**711 = 348**)

şi corectează prin adiționare (nu prin înglobare), în plus sau în minus, prețul provizoriu de înregistrare.

Facturarea provoacă, în contabilitatea financiară, o „falie" peste care se poate interveni, comparativ sau efectiv, cu un cost calculat prin oricare altă metodă de calculație (**cost de decizie**), pentru că numai **aici** eventualele deosebiri „de metodă" pot fi preluate de către marja brută adăugată (sau de către contribuția brută, în cazul metodelor parțiale).

În concluzie, cheltuielile efectuate, incluse în costul producției finite sau a celei în curs de execuție sunt „blocate" (anulate) temporar de veniturile din variația stocurilor:

345 = 711, 348 = 711;

331 = 711.

---

[7] Redenumit „**Variația stocurilor**" obținute (semifabricate, produse finite, reziduale, producție în curs. Simetria reclamă necesitatea unui cont **611** „**Variația consumurilor"** (efectuate).

[8] „Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a ... **produselor**, ... se poate face şi la **prețuri standard** (**prestabilite**), pe baza **prețurilor medii** ale bunurilor respective, denumite **prețuri de înregistrare,** cu condiția înregistrării distincte a **diferențelor de preț** față de **costul de producție** ...**".**

La reluarea fabricației, formula contabilă inversă:

711 = 331

reprezintă **reactivarea** (transferarea) cheltuielilor producției în curs de execuție în perioada curentă, prin **anularea veniturilor** înregistrate dar şi a producției în curs de execuție.

Formulele contabile inverse:

711 = 345

711 = 348,

reactivează, de asemenea, cheltuielile producției finite şi anulează producția finită stocată, dar acestea sunt transferate simultan cu marja brută, pe seama clienților (venituri din vânzări), pentru a fi recuperate prin **prețul de vânzare**:

411 = 701.

Schimbul de informații dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune se face prin intermediul conturilor de interfață, respectiv:

– **901** - interfața de preluare a cheltuielilor;

– **902** - interfața de preluare a prețurilor de înregistrare (care poate juca şi rolul de interfață de comparație - calculație)

– **903** - interfața de preluare - predare a diferențelor de preț.

Ceea ce se petrece în detaliu[9] în contabilitatea de gestiune[10] interesează mai puțin în acest capitol. De altfel, nu există un singur model deoarece contabilitatea de gestiune este organizată în raport de metoda de calculație adoptată. Chiar dacă **integrarea** vizează numai **interfața** dintre cele două contabilități (joncțiunile), structura internă fiind preluată integral, pentru înțelegere sunt necesare totuşi câteva explicații, legate în special de modul de abordare globală a calculației costurilor.

Astfel, pentru fabricarea produselor sunt consumate resurse, utilizate, fie **direct** la realizarea produsului, fie **indirect** (energie, apă, combustibil, utilități, SDV-uri ş.a.) însă **rațional** considerate a fi legate de fabricație, într-un cuvânt **cheltuieli de exploatare**[11].

Normele contabile evită totuşi să utilizeze termenul de cheltuieli de exploatare, fiind preferată sintagma „*cheltuieli înregistrate în contabilitatea generală*".. Este lăsată la latitudinea contabililor stabilirea relațiilor cauzale dintre cheltuielile de exploatare ocazionate şi producția realizată[12].

---

[9] Vezi Aurelian-Virgil Băluță, *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*, Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2005.

[10] **„Contabilitatea de gestiune** este destinată, ... pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe ... activități, secții, faze de fabricație şa, precum şi **calculul costului de producție** al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs".

[11] Sunt descrise în Contul de profit şi pierdere.

[12] Cheltuielile generale de administrație sunt excluse din costul de producție, în afara situațiilor descrise în **Standardele internaționale de contabilitate**".(vol. 3). Cheltuielile financiare nu se includ în costul de producție, cu excepția dobânzilor aferente împrumuturilor, la unitățile cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care aceasta se acumulează în raport cu perioada de fabricație. Cheltuielile excepționale (extraordinare) nu se includ în costul de producție.

Pentru determinarea costurilor, contabilitatea de gestiune îşi stabileşte, în funcţie de metodă, purtătorii, respectiv:

– purtătorii de costuri (analiticele contului - **931**),

– purtătorii de diferenţe de preţ (analiticele contului - **903**),

– purtătorii producţiei în curs de execuţie (analiticele contului - **933**)

– gestionarii de cheltuieli (analiticele contului - **921**), atribuindu-le o codificare adecvată [13].

Preluarea informaţiei privind cheltuielile (de fapt este vorba despre o consemnare în paralel a acestora, preluarea sau colectarea efectivă a cheltuielilor o vom efectua în cadrul modelului integrat) se face prin regruparea **pe calculaţii**[14] a informaţiilor cuprinse în analiticele conturilor de cheltuieli organizate **după natură** în contabilitatea financiară.

Canalele prin intermediul cărora cheltuielile pătrund în contabilitatea de gestiune sunt conturile de calculaţie (numite uneori şi destinaţii), definite într-o structură apropiată de provenienţa acestora (locul sau activitatea generatoare / consumatoare de cheltuieli).

Contul principal de calculaţie, de fapt singurul vehicul care conduce cheltuielile către destinaţiile finale - purtătorii de costuri - este:

– **921, cheltuielile activităţii de bază** (activitatea principală care se ocupă de realizarea producţiei).

„Canalul" **921 - cheltuielile activităţii de bază,** consemnează prin debitare, pe parcursul perioadei; prin intermediul notei contabile.

921 = 901

toate cheltuielile directe (care se regăsesc fizic sau prin valoare în produs) identificate în contabilitatea financiară, ca fiind ocazionate de fabricaţia respectivă.

Acest cont preia prin repartizare, la finele lunii, de la celelalte conturi (**canale secundare**) de calculaţie şi cotele de cheltuieli indirecte generale (auxiliare, de administraţie, de desfacere) şi indirecte de producţie, determinate raţional (convenţional) că aparţin purtătorilor, ocazie cu care ***canalele secundare se închid***.

Se foloseşte nota contabilă **921 = % 922, 923, 924, 925**

Din acest cont, **sunt scăzute** prin creditare cheltuielile producţiei în curs de execuţie, evaluată la finele lunii, care sunt de fapt transferate în perioada următoare.

Se foloseşte nota contabilă **933 = 921** sau **921 = 933**

În aceste condiţii, soldul contului **921**, înainte de a fi transferat contului de comparaţie: reprezintă toate cheltuielile directe identificate şi indirecte repartizate, ocazionate de fabricaţie, cu alte cuvinte, are semnificaţia temporară de cost al producţiei finite realizate.

---

[13] După caz, secţii de fabricaţie (**S**), obiecte de calculaţie (**O**), articole de calculaţie (**A**) (de ex. **921.SS.OO.AA**).

[14] Pentru calcularea costurilor de producţie, cheltuielile, înregistrate în contabilitatea generală, pot fi grupate astfel: **(a)** cheltuieli directe (materii prime şi materiale directe, remuneraţii directe, contribuţia privind asigurările sociale şi protecţia socială şi alte cheltuieli directe); **(b)** cheltuieli indirecte de producţie (cheltuieli comune ale secţiei); **(c)** cheltuieli de desfacere; **(d)** cheltuieli generale de administraţie.

Se are în vedere nota contabilă **902 = 921**

Contul de comparaţie (**902**), primeşte în decursul lunii informaţii privind preţul de înregistrare al produselor din contabilitatea financiară şi ca atare soldul său va avea semnificaţia diferenţelor de preţ (cost) prin nota contabilă:

931 = 902.

Aceste diferenţe (abateri) de preţ, în plus (defavorabile) sau în minus (favorabile), între preţul de înregistrare şi costul producţiei, sunt preluate „în negru" sau „în roşu", după caracterul soldului (debitor sau creditor), în contul **903** „diferenţe de preţ" ca de aici să fie transferate prin nota contabilă:

931 = 903

purtătorilor finali de costuri (**931**) şi contabilităţii financiare:

348 = 711.

Purtătorii de cost, (analiticele contului **931**), care de fapt reprezintă costul producţiei finite obţinute, se închid la finele lunii prin nota contabilă:

901 = 931

ca de altfel şi purtătorii producţiei în curs de execuţie (cont **933)**. Are loc înregistrarea

901 = 933

prin contul **901**, „decontări interne privind cheltuielile".

Evaluarea producţiei în curs de execuţie presupune un anumit grad de inexactitate, datorită dificultăţilor tehnice de constatare a stadiului său de finalizare (finisare) şi al convenţionalităţii cotelor de cheltuieli indirecte care i se pot afecta.

Purtătorii principali **de cheltuieli** sunt analiticele contului **921** care colectează cheltuielile directe ale activităţii de bază şi primesc la finele lunii prin repartizare şi cotele de cheltuieli comune, în baza structurii acestora. Aceştia cedează o parte din cheltuielile lor **purtătorilor corespondenţi de costuri ai producţiei în curs de execuţie (933)**, iar restul de cheltuieli sunt comparate cu preţurile de înregistrare ale producţiei (produselor) finite, diferenţele transferându-se apoi asupra **purtătorilor finali de cost (**cont **931).**

Purtătorul de costuri al producţiei în curs de execuţie (contul **933**) trebuie să primească, în primul rând, o cotă din cheltuielile directe ale activităţii de bază. Cum aceasta se determină mai greu, se procedează la determinarea cheltuielilor directe ale producţiei finite (de bază) prin inventarierea şi înmulţirea producţiei fizice cu consumurile din fişele tehnologice de produs[15]. Diferenţa dintre cheltuielile directe totale ale producţiei şi cheltuielilor directe ale producţiei finite reprezintă totalul cheltuielilor directe ale producţiei în curs de execuţie (de bază).

Cum aceste cheltuieli determină după deducere, prin nota contabilă:

933 = 921

costul (cheltuielile) **producţiei finite**, este de preferat, unor înregistrări temporare în contabilitate, de tipul:

901 = 933

933 = 901

[15] Sistem practicat în industria construcţiilor de maşini sau, în general, în producţia discretă (discontinuă).

Celelalte conturi de calculație (canale secundare), denumite generic indirecte, au rolul de a prelua, după caz, în cursul lunii:

– cheltuielile activităților auxiliare (922),

– cheltuielile indirecte de producție (923),

– cheltuielile generale de administrație (924),

– cheltuielile de desfacere (925)

şi pot face, după cum se va observa în continuare, obiectul unor livrări (decontări) reciproce de produse sau servicii, proprii (interne) contabilității de gestiune.

Canalul (contul) de calculație **922** preia cheltuielile efectuate pentru activitățile productive ajutătoare activității de bază prin nota contabilă:

922 = 901

în special pentru producerea unor utilități tehnologice necesare procesului direct productiv: energie electrică (dacă se produce sau se transformă pentru necesități proprii), apă (dacă se obține sau se tratează din surse locale), abur industrial, aer comprimat, energie termică, anumite SDV-uri specifice ş.a.

Producția activității auxiliare poate fi livrată (decontată) şi asupra celorlalte activități indirecte (de administrație, desfacere sau de întreținere şi funcționare a utilajelor) sau în exterior ca producție marfă prin nota contabilă:

% = 922
924
925
923

şi chiar reciproc între propriile sectoare:

$\mathbf{922_A = 922_B}$.

Comportarea sa este asemănătoare în multe privințe activității de bază (poate prezenta activitate directă, indirectă sau chiar producție în curs de execuție).

La sfârşitul lunii, soldul său debitează (alimentează) canalul cheltuielilor activității de bază prin repartizare pe analiticele de cheltuieli deschise corespunzător purtătorilor de costuri, după principii (baze) convenționale stabilite în normele contabile, prin nota contabilă:

921 = 922.

Canalul de calculație **923**, preia cheltuielile indirecte de producție ale secției (compartimentului) activității de bază; prin nota contabilă:

923 = 901,

respectiv cheltuielile cu funcționarea şi întreținerea utilajelor - CIFU şi cheltuielile generale de secție – CGS. Poate face obiectul unor livrări ale producției auxiliare; înregistrate prin nota contabilă:

923 = 922.

La sfârşitul lunii, similar celorlalte conturi, conținutul său debitează producția de bază prin repartizare[16] pe aceiaşi purtători de asemenea convențional (baze fiind cheltuielile directe materiale sau salariale) prin nota contabilă:

921 = 923

[16] „**Cheltuielile indirecte** de producție se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secție, salariile directe, consumurile de materiale directe, orele de funcționare a utilajelor, alte criterii care să asigure repartizarea rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate”.

Canalul de calculație **924**, consemnează[17] în mod similar, cheltuielile activității de administrație şi conducere prin nota contabilă;

924 = 901

preluate din contabilitatea financiară. Poate face obiectul unor consumuri (livrări) de producție auxiliară, pentru nevoi proprii înregistrată prin nota contabilă:

924 = 922.

Canalul de calculație **925**, preia[18] cheltuielile efectuate pentru desfacerea produselor fabricate (ambalare, manipulare, asigurare, depozitare, transport - dacă sunt suportate de fabricant) prin nota contabilă:

925 = 901

Poate face şi obiectul unor livrări de producție auxiliară înregistrată prin nota contabilă:

925 = 922.

MODELUL DUAL DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE. EXEMPLU PRACTIC

Modelul dual de înregistrări va fi prezentat în continuare sub forma unui exemplu. Se cunosc următoarele date:

- Materii prime şi materiale (directe) utilizate pentru producția de bază: **75** u.m., din care materiale consumabile pentru producție: **10** u.m.
- Forța de muncă (directă) folosită pentru activitatea de bază: **20** u.m., din care contribuții patronale de natura asigurărilor sociale: **10** u.m.
- Producția finită obținută, la prețul (costul) de înregistrare: **75** u.m.
- Producția în curs de execuție inventariată la finele lunii: **30** u.m. (tabelul 1)

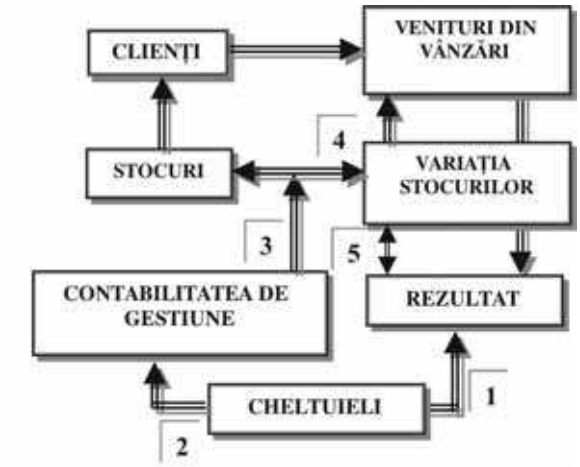


Fig. 6.2.2. MODELUL DUAL (PARALEL)

[17] În măsura în care **cheltuielile generale** de administrație se includ în costul de producție, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producție.

[18] **Cheltuielile de desfacere** nu vor mai fi incluse în costul de producție al unui bun, la firmele care aplică sistemul IAS - IFRS.

Comentarii: se va observa că, relativ la un produs (purtător), cheltuielile pătrund în contul de rezultate (vezi modelul simplificat din figura 6.2.2.) prin două căi paralele:

– o dată (**1**) direct din contabilitatea financiară:

121 = 6xx

– a doua oară (**2**, **3**, **4**, **5**), prin contabilitatea de gestiune după ce au fost identificate, prelucrate şi transformate în venituri din variaţia stocurilor:

345 = 711 şi

711 = 121

De aceea, metodele de calculaţie, care identifică şi colectează mai puţine cheltuieli decât cele ocazionate, vor provoca temporar (până la ieşirea din gestiune) pierdere; prin variaţia stocului, conform notei contabile:

711 = 6xx

Cele care vor supraevalua cheltuielile ocazionate, vor genera temporar profit din variaţia stocului prin nota contabilă:

711 = 6xx

În varianta ultimă apare implicit impozit pe profit.

Modelele duale presupun deci precauţii suplimentare împotriva erorilor de multiplă afectare a cheltuielilor sau de superafectare a unor purtători în detrimentul altora.

Este evident acum că metodele parţiale, precum **„direct – costingul”**[19], acceptate de normele contabile, la care costul este format numai din cheltuielile variabile, provoacă temporar pierdere prin variaţia stocului şi, ca atare, nu pot îndeplini rolul de **cost contabil**, deoarece costurile fixe intervin (pătrund) **direct** numai în contul de rezultate.

Acestor metode le sunt improprii şi, uneori, imposibil de calculat, diferenţele de preţ. Prin vânzare însă, echilibrul se reface, dacă marja (contribuţia) brută adăugată este suficient de mare ca să poată prelua costurile fixe, erorile de (sub) identificare şi profitul.

Aceasta pentru că, deşi prin formula contabilă:

711 = 345 urmată de

121 = 711

veniturile sunt extrase din contul de rezultate, sunt automat reintroduse pe seama clienţilor, respectiv al veniturilor din vânzare; prin notele contabile:

411 = 701,

701 = 121

Metodele parţiale, utilizate pe larg în sistemul anglo-saxon, fie că ignoră dezechilibrul temporar (de la stocare la vânzare) considerând suficientă reechilibrarea pe seama contribuţiei brute (profit şi costuri fixe), fie că în contabilităţile respective există alte moduri de definire a cheltuielilor, veniturilor, producţiei stocate sau a perioadelor de raportare, care nu perturbă rezultatul.

De altfel, profitul şi pierderea (rezultatul), sunt **concepte anuale** în toate legislaţiile[20], şi, ca atare, metodele parţiale nu generează dezechilibre în timpul anului,

[19] Lucian Popescu: *Full cost versus direct costing*, în revista. „Gestiunea şi contabilitatea firmei”, nr. 5/2001.

[20] Inclusiv în România, prin Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990.

contabilitatea românească[21] forțând, probabil din motive fiscale, fracționarea pe luni a acestora.

Echilibrul din momentul stocării producției finite; reflectat în nota contabilă:

345 = 711,

este realizat aici prin „compensare". Se poate reflecta contabil şi printr-o înregistrare de deducere (de decompensare) de tipul:

345 = 610,

unde **610** este un cont[22] bifuncțional nou introdus, „simetric" cu **711**, având semnificația de „**costul producției fabricate**" şi rolul de „anulare" a cheltuielilor ocazionate.

Se insistă asupra înțelegerii acestor aspecte deoarece vor fi utilizate la elaborarea modelelor integrate.

O soluție alternativă ar putea fi o înregistrare neutră față de rezultat, de tipul

345 = 475

cu semnificația de „decontarea producției finite" şi inversarea sa:

475 = 345 la livrare.

În acest caz, contul de rezultate, afectat de cheltuielile pătrunse prin calea directă (**1**) se va redresa numai pe măsura vânzării producției, pe seama marjei adăugate care se transformă în profit, în funcție de cât de bine reuşesc costurile să identifice şi să incorporeze cheltuielile de producție.

[21] În contabilitate, **profitul sau pierderea** se stabileşte **lunar**, Legea contabilității nr. 82/1991.

[22] Sau oricare alt cont liber (**600**, **615 ÷ 620**, deşi pentru simetrie ar fi fost util un **611**). „Pe lângă conturile de cheltuieli pe destinații şi de calculație a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri (şi cheltuieli a.n.) şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcție de opțiunea fiecărei unități patrimoniale".

MODEL DUAL (PARALEL) DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE Tabelul 6.2.1.

	EXPLICAȚIA	CONTABILITATE FINANCIARĂ	Sume	CONTABILITATE DE GESTIUNE	Fişe de cont
1	Înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime directe	**600 = 300**	**65**	**921 = 901**	**921** 65 |
2	Înregistrarea cheltuielilor cu materiale consumabile directe	**601 = 301**	**10**	**921 = 901**	10 | 10 |
3	Înregistrarea cheltuielilor salariale directe	**641 = 421**	**10**	**921 = 901**	10 | 30 | 65
4	Înregistrarea cheltuielilor patronale directe	**645 = 431**	**10**	**921 = 901**	95 | 95 = | =
5	Înregistrarea producției finite în cursul lunii la prețul de înregistrare prestabilit	**345 = 711**	**75**	**931 = 902**	***30*** **902** 65 | 75
6	Înregistrarea producției în curs de execuție la finele lunii la costul de producție	**331 = 711**	**30**	**933 = 921**	**10** = | = **903**
7	Compararea cheltuielilor de producție (soldul contului **921**) cu prețul de înregistrare	**Fără corespondență în circuitul financiar fiind o calculație specifică gestiunii**	**65**	**902 = 921**	**10** | **10** = | = **931**
8	Înregistrarea (preluarea) diferențelor de preț	**711 = 348**	**10**	**10** **903 = 902**	75 | **10** | 65
9	Înregistrarea diferențelor de preț asupra costului (Determinarea costului complet)	**Fără corespondență în financiar, prețul şi diferențele de preț fiind distincte**	**10**	**931 = 903**	= | = **901** | 65
10	**Închiderea perioadei:** Închiderea contului „Costul producției obținute”	**711 = 345** **348 = 711** **(numai la vânzare)**	**75** **10**	**65** **901 = 931**	| 10 65 | 10 30 | 10
11	Închiderea contului „Costul producției în curs de execuție”	**Nu au corespondență în circuitul financiar, pot lipsi şi în circuitul gestiunii**	**30**	**901 = 933**	95 | 95 = | =
12	Deschiderea contului „Costul producției în curs de execuție”		**30**	**933 = 901**	| ***30*** **933**
13	Înregistrarea producției în curs de execuție drept cheltuială directă a lunii curente	**711 = 331** **(stornarea de fapt a înregistrărilor)**	**30**	**921 = 933**	30 | 30 30 | 30 = | =

În urma acestor înregistrări, contabilitatea de gestiune a determinat costul, respectiv: soldul contului **931** = soldul **345** + **348** şi a informat contabilitatea financiară asupra diferențelor de preț:
soldul **903** = soldul **348** ca şi asupra costului producției în curs de execuție rezultată: soldul **933** = soldul **331**.

MODELE INTEGRATE (FORMALE) DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE

Un **model integrat formal** de înregistrări contabile, menţine cele două laturi distincte ale contabilităţii dar realizează un singur circuit de înregistrări contabile (figura 6.2.3.):

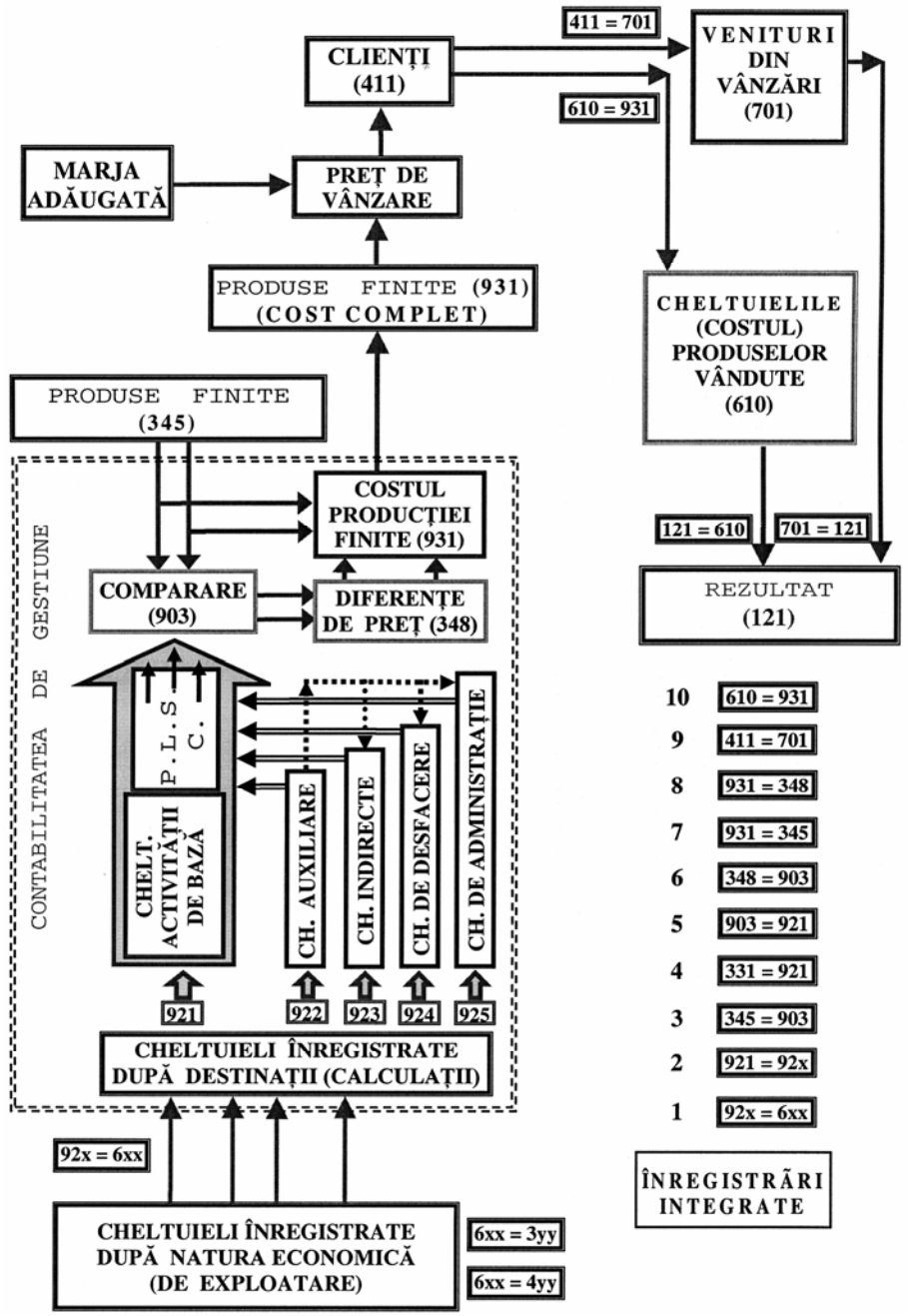


Fig. 6.2.3. Model integrat (formal) de înregistrări contabile

Din figura 6.2.3. rezultă că, la **modelele integrate**, cheltuielile rămân blocate în stocuri, fiind deci necesară eliberarea şi transferarea acestora în contul de rezultate.

Legat de eliberarea cheltuielilor (şi a veniturilor), pot fi relevate mai multe aspecte:

– **momentul eliberării**: la sfârşitul perioadei de gestiune sau la vânzare;

– **forma în care sunt eliberate**: stocuri de producție, costuri (cheltuieli) ale producției obținute, costuri ale producției vândute, venituri din variația stocurilor (de producție);

– **modul în care sunt eliberate**: separat, conectat (cuplat), combinat (cu stocurile);

– **ordinea în care sunt eliberate**: întâi veniturile şi apoi cheltuielile sau invers ş.a.

Principiul conectării cheltuielilor cu veniturile generate de acelaşi eveniment elimină o parte din aceste variante. Prezentăm în continuare două modele.

Modelul integrat de tip „**A”**, (figura 6.2.4.), presupune transformarea cheltuielilor în **stocuri** de producție finită şi transferarea simultană a cheltuielilor şi veniturilor în contul de rezultate, **o dată cu vânzarea**. Modelul, relativ simplu, apropiat de practicile americane, preocupate în primul rând de costuri, nu presupune utilizarea conturilor de venituri din variația stocurilor, deoarece absorbind cheltuielile nu mai are de fapt, ce să balanseze.

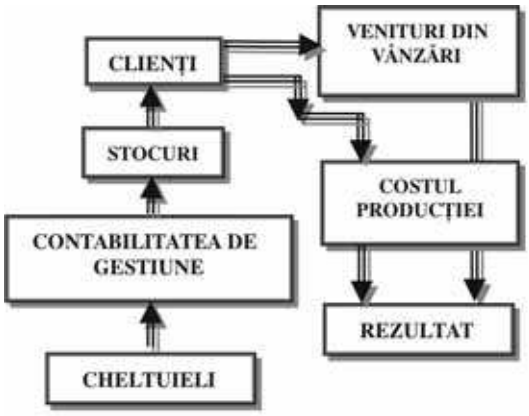


Fig. 6.2.4. MODEL INTEGRAT TIP A (SERIE)

În schimb utilizează (eliberează) la vânzare un cont nou introdus „**610**” cu semnificația de „**costul** (cheltuielile) **producției vândute**”. În variantă, nu se face apel la conturi noi, conturile de gestiune fiind arhisuficiente (datorită caracterului dual în care au fost concepute) atribuindu-se contului „**902**” caracterul de „decontarea stocurilor la cost complet” şi contului „**931 –** costul producției vândute”. Deşi practica contabilă în România se bazează pe instrucțiuni precise şi pe documente

tip, problema recunoaşterii conturilor în bilanţ, nu se mai pune, noile norme lăsând mai multă libertate de acţiune contabililor.

S-ar părea că eliberarea cheltuielilor în momentul vânzării diferă de sensul contabilităţii duale. Dar circuitul financiar dual este obligat să efectueze înregistrările:

345 = 711,

348 = 711,

tocmai pentru a anula cheltuielile care pătrund direct în contul de rezultate, pentru ca, la vânzare, să le reactiveze prin inversare; prin nota contabilă:

711 = 345 (**348**).

Înregistrările integrate sunt mult mai apropiate de sensul prevederilor din normele contabilităţii internaţionale, decât înregistrările de tip „suveică" ale actualului sistem dual românesc, preluate după modelul francez, respectiv, „ ... cheltuielile care contribuie la determinarea **costurilor bunurilor vândute** sunt recunoscute în acelaşi timp cu **veniturile din vânzarea bunurilor**".

Cheltuielile producţiei în curs de execuţie pot fi neglijate (influenţa lor fiind practic o singură zi) sau tratate în aceeaşi manieră cu stocurile de producţie finită. Se fac înregistrările

610 = 921, în ultima zi a perioadei şi

921 = 610 în prima zi a perioadei următoare (se poate utiliza un cont specific costului producţiei în curs de execuţie).

CONCLUZII

Analiza comparată a materialelor prezentate relevă simplitatea modelului integrat formal, care prin **colectarea efectivă** pe purtători a cheltuielilor identificate din circuitul „financiar", elimină conturile de interfaţă, afectarea cheltuielilor pe mai multe produse şi fac inutilă transformarea în (şi din) venituri a producţiei stocate (variaţia stocurilor). De fapt modelul integrat formal, **nu modifică** modelul dual informal ci îl **completează**, asigurând un volum de muncă mai redus, înregistrări şi conturi mai puţine şi circuite informaţionale simplificate [23].

Exemplul 2. Să ilustrăm un model integrat, renunţând la elementele care generează înregistrări identice:

- Materii prime directe utilizate pentru activitatea principală: **95** u.m.
- Producţia finită stocată, la preţul (costul) de înregistrare: **50** u.m.
- Producţia în curs de execuţie inventariată la finele lunii: **30** u.m.
- Preţ de vânzare (inclusiv marja adăugată): **130** u.m.

[23] Cheltuielile ar trebui să primească o codificare mixtă, **după natură *în sintetic*** şi **după calculaţii *în analitic***, respectiv, codul calculaţiei (21, 22, 23, 24, 25), codul de sector şi codul obiectului de calculaţie: **6uv.2x.SS.OO**.

MODEL INTEGRAT FORMAL
DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE TIP „A” Tabelul 6.2.2

	EXPLICATIA	ÎNREGISTRĂRI INEGRATE	Sume	Fişe de cont
1	Înregistrarea cheltuielilor directe (aici cumulate)	**6xx = 3(4)yy**	**95**	**6xx** 95 / 95 = ; **3(4)yy** / 95
2	Preluarea efectivă a cheltuielilor din circuitul financiar	**921 = 6xx**	**95**	= / ***95***
3	Înregistrarea producţiei finite în cursul lunii la preţul de înregistrare prestabilit	**345 = 903**	**50**	**921** 95 / 30, 65 = ; **331** 30 / = 30
4	Înregistrarea producţiei în curs de execuţie la finele perioadei, la costul de producţie	**331 = 921** **(610 = 921)**	**30**	= / ***30*** ; = / 30 =
5	Compararea cheltuielilor de producţie (soldul contului **921)** cu preţul de înregistrare	**903 = 921**	**65**	**345** 50 / 50 = ; **348** 15 / 15 =
6	Înregistrarea (preluarea) diferenţelor de preţ	**348 = 903**	**15**	Sau în variantă **931**
7	Înregistrarea stocului de produse finite la cost complet	**931 = %** **345** **348**	**65** **50** **15**	**902 = %** 65 ; **345** / 65 ; **348** = =
8	Vânzarea producţiei şi descărcarea din gestiune	**411 = 701** **610 = 931**	**130** **65**	**411 = 701** **931 = 902** sau **902**
9	Închiderea perioadei (calculul profitului contabil)	**701 = 121** **121 = 610**	**130** **65**	**701 = 121** 65 ; **121 = 931** / 65
10	Înregistrarea (reluarea) producţiei în curs de execuţie	**921 = 331** **(921 = 610)**	**30**	**411** ***130*** / = =

Balanţa soldurilor finale		
121		65
3(4)yy		95
411	130	
921	30	
Total	**160**	**160**

610: 65 / = ; = / 65 =
701: = / 130 ; 130 / = =
121: = / 130 ; 65 / = ; = / ***65*** =
903: 65 / 50 = ; = / 15 =

Modelul integrat de tip „**B**” (figura 6.2.5 şi tabelul 6.2.7), similar înregistrărilor duale este apropiat de modelul european continental, care acordă întâietate veniturilor şi rezultatelor. Modelul eliberează şi transferă simultan cheltuielile efectuate şi veni-turile din variaţia stocurilor asupra contului de rezultate la **sfârşitul perioadei**, (principiul conectării) dar la vânzare este nevoit să extragă veniturile din contul de rezultate şi să le transfere asupra clienţilor şi implicit în contul de rezultate, sub denumirea de venituri din vânzări.

Şi în această variantă, datorită creditării efective a cheltuielilor, acestea trebuiesc eliberate cumulat, sub forma unui singur cont, spre exemplu, „**610”** (eliberarea în forma preluată nu ar avea sens) cu semnificaţia de „**costul producţiei obţinute**” sau „**611”** „variaţia consumurilor efectuate”.

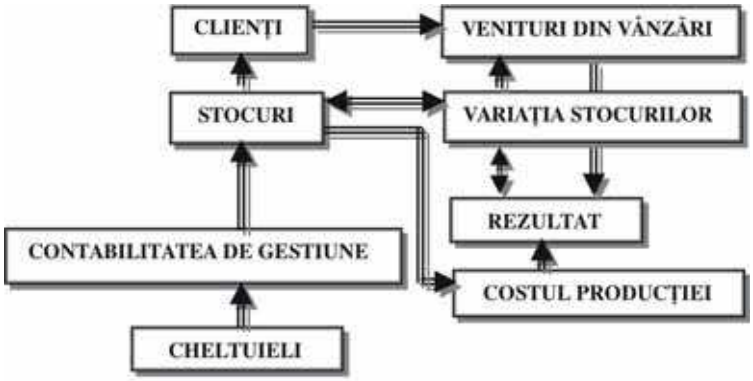


Fig. 6.2.5. MODELUL INTEGRAT TIP **B** (MIXT)

MODEL INTEGRAT FORMAL
DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE TIP „B” Tabelul 6.2.3

	EXPLICAȚIA	ÎNREGISTRARI INEGRATE	Sume	Fişe de cont
1	Înregistrarea cheltuielilor directe (aici cumulate)	**6xx = 3**(4)**yy**	**95**	**6xx** 95 | 95 = ; **3(4)yy** | 95
2	Preluarea efectivă a cheltuielilor din circuitul „financiar”	**921 = 6xx**	**95**	= | = ; | ***95***
3	Înregistrarea producției finite în cursul lunii la prețul de înregistrare prestabilit	**931 = 903**	**50**	**921** 95 | 30; | 65 = 30 ; **331** 30 | ; | = 30
4	Înregistrarea producției în curs de execuție la finele perioadei, la costul de producție	**331 = 921**	**30**	= | = ; ***30*** | ; | 30 ; = | =
5	Compararea cheltuielilor de producție (soldul contului **921)** cu prețul de înregistrare	**903 = 921**	**65**	**345** 50 | 50 = ; **348** 15 | 15 = ; = | =
6	Înregistrarea (preluarea) diferențelor de preț	**931 = 903**	**15**	**610** 95 | ; | 65 | 30 = ; **931** 50 | ; 15 | ; | 65 =
7	Costul (cheltuielile) producției obținute	**610 = %** **931** **331**	**95** **65** **30**	= | = ; = | =
8	Înregistrarea producției finite obținute la cost complet	**345 = 711** **348 = 711**	**50** **15**	**121** 65 | ; | 65 | 130 ; 65 | ; | **65** ; **711** | 50 ; | 15 ; 65 | ; | 65 =
9	Vânzarea producției și descărcarea din gestiune	**411 = 701** **711 = 345** **711 = 348**	**130** **50 15**	
10	Închiderea perioadei (calculul profitului contabil)	**121 = 610** **711 = 121** **701 = 121** **121 = 711**	**65** **65** **130** **65**	
11	Înregistrarea (reluarea) producției în curs de execuție	**921 = 610**	**30**	**411** ***130*** |

PARTEA A II-A

APLICAȚII ŞI TESTE GRILĂ PENTRU CONTABILITATEA DE GESTIUNE ŞI SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL COSTURILOR

II.1. **ÎNTREBĂRI ŞI TESTE RECAPITULATIVE**

1. Se cunosc următoarele date (în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
1000	800	12000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
1	2
A	200
B	20
C	*60*
D	80
E	600

2. Se cunosc următoarele date (în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
1200	1000	15000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	200
B	*75*
C	30
D	750
E	600

3. Se cunosc următoarele date (în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
3000	2000	18000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	30
B	75
C	60
D	1000
E	*18*

4. Se cunosc următoarele date

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
4000	3000	30000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	*30*
B	45
C	60
D	1000
E	18

5. Se cunosc următoarele date (EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
7000	4000	90000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	60
B	45
C	*30*
D	1000
E	180

6. Se cunosc următoarele date (în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
6000	2000	200000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	60
B	50
C	*30*
D	2000
E	180

7. Se cunosc următoarele date (în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
80	60	3000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	60
B	30
C	*20*
D	200
E	100

8. Se cunosc următoarele date în EURO)

Preț Unitar	Cost variabil unitar	Cost fix total
0	1	2
200	100	4000

Producția fizică la nivelul pragului de rentabilitate este

Varianta	Prag de rentabilitate
A	60
B	30
C	20
D	*40*
E	100

9. SC Rulmentul Mov a înregistrat în anul 2014 următoarele date privind costurile:

- costuri variabile 30.000 euro
- costuri directe 40.000 euro
- costuri deductibile 27.000 euro
- costuri fixe 20.000 euro
- costuri de exploatare 28940 euro

Nivelul costurilor indirecte la SC Rulmentul Mov în anul 2014 a fost (euro):

a) 13.000
b) 50.000
c) 10.000
d) 30.000
e) 40.000

10. SC Rulmentul Roz a înregistrat în anul 2010 următoarele date privind costurile:

- costuri variabile 30.000 euro
- costuri directe 28.000 euro
- costuri nedeductibile 27.000 euro
- costuri deductibile 100.000 euro
- costuri de exploatare 60.000 euro

Nivelul costurilor indirecte la SC Rulmentul Roz în anul 2010 a fost(euro):

a) 31.000
b) 61.000
c) 101.000
d) 99.000
e) 97.000

11. SC Rulmentul Galben a înregistrat în anul 2018 următoarele date privind costurile:

- costuri variabile 30.000 euro
- costuri salariale 99.000 euro
- costuri nedeductibile 27.000 euro
- costuri indirecte 100.000 euro
- costuri directe 64.000 euro

Nivelul costurilor fixe la SC Rulmentul Galben în anul 2018 a fost(euro):

a) 68.000
b) *134.000*
c) 135.000
d) 96.000
e) 34.000

12. Unul din principiile calculației costurilor este:

a) principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție
b) principiul scurtării ciclului producției
c) principiul eliminării cheltuielilor care nu pot fi recuperate prin preț
d) principiul delimitării cheltuielilor deductibile de cele nedeductibile
e) principiul descentralizării calculației costurilor

13.Unul din principiile calculației costurilor este:

a) principiul delimitării cheltuielilor de exploatare de cele financiare
b) principiul continuității activității
c) principiul necompensării profiturilor conjuncturale cu pierderi ocazionale
d) *principiul separării cheltuielilor productive de cele parazitare (neproductive)*
e) principiul concentrării calculației costurilor într-un singur departament

14. Între metodele de calculație a costurilor care elaborează antecalculații se află:

a) metoda standard-cost
b) metoda globală
c) metoda pe faza
d) metoda ABC
e) metoda pe comenzi

15. Între metodele de calculație a costurilor care nu sunt postoperative se află:

a) metoda costurilor directe
b) metoda costurilor normate
c) metoda pe faze
d) metoda direct - costing
e) metoda pe comenzi

16. Una din metodele de calculație a costurilor de tip parțial este
a) metoda target- costing
b) metoda globală
c) metoda pe faze
d) metoda costurilor directe
e) metoda costurilor normate

17. Una din metodele de calculație care nu are drept referențial purtătorul de cost este:
a) metoda pe comenzi
b) metoda globală
c) metoda ABC
d) metoda costurilor normate
e) metoda pe faze

18. Cantitativ producția în curs de execuție se stabileşte:
a) din gestiunea operativă a a compartimentului " Urmărirea producției"
b) prin inventariere la locurile de muncă
c) din fişele de magazie ale gestionarilor
d) din balanța de verificare analitică lunară
e) din centralizatoarele cu materialele consumate

19. Metoda globală de calculație a costurilor presupune:
a) fabricarea unui singur produs
b) producție de masă deosebit de diversificată
c) inexistența semifabricatelor din producție proprie
d) toate cheltuielile de producție sunt considerate fixe
e) toate cheltuielile de producție sunt considerate indirecte

20. Metoda globală de calculație a costurilor presupune:
a) procesul de producție nu necesită sectorizare
b) toate cheltuielile de producție sunt considerate indirecte
c) toate cheltuielile de producție sunt considerate directe
d) producția în curs de execuție se modifică de la o perioadă la alta
e) se ia în calcul numai producția în curs de execuție exprimată fizic

21. În cadrul metodei de calculație pe faze nu este necesară una din următoarele probleme metodologice:
a) delimitarea fazelor de calculație a costurilor
b) delimitarea cheltuielilor deductibile de cele nedeductibile fiscal
c) delimitarea costului semifabricatelor pe faze
d) separarea cheltuielilor productive de cele parazitare înregistrate în contabilitatea financiară în cadrul fiecărei faze
e) repartizarea costului de producție pe produse obținute în aceeaşi fază

22. Documentele folosite în metoda pe comenzi privesc - indicați varianta greşită:
a) pregătirea tehnologiei de fabricație
b) lansarea în fabricație
c) urmărirea fabricației şi a producției obținute
d) încadrarea costurilor în prețul de vânzare
e) dinamica indicatorilor de rentabilitate

23. În cadrul metodei pe comenzi compartimentul post - calcul efectuează lucrări precum:

a) calculația costurilor marginale
b) colectarea cheltuielilor directe de producție pe comenzi
c) colectarea cheltuielilor nedeductibile fiscal
d) colectarea cheltuielilor financiare
e) colectarea cheltuielilor excepționale sau a celor extraordinare

24. În cadrul metodei pe comenzi compartimentul post- calcul efectuează lucrări precum:

a) stabilirea valorii producției neterminate la sfârşitul lunii
b) decontarea producției fabricate
c) contabilizarea decontărilor cu terții
d) eliminarea costurilor fără legătură cu obiectul principal de activitate
e) înregistrarea profitului net la nivel de comandă

25. În cadrul metodei de calculație a costurilor pe locuri de consum se au în vedere:

a) locuri de consum ergonomice
b) locuri de consum oficiale
c) locuri de consum funcționale
d) locuri de consum financiare
e) locuri de consum fiscale

26. Una din metodele moderne de calculație a costurilor este

a) metoda costurilor ascunse
b) metoda globală
c) metoda pe comenzi
d) metoda Target - costing
e) metoda costurilor operaționale

27. În cadrul metodei direct –costing se iau în considerare la calcularea costurilor

a) numai costurile directe
b) numai costurile variabile
c) costurile aferente cifrei de afaceri
d) costurile deductibile fiscal
e) costurile de exploatare

28. În cadrul metodei direct – costing se scad din rezultatul financiar brut al întreprinderii

a) costurile excepționale
b) costurile extraordinare
c) costurile indirecte de secție
d) costurile fixe
e) costurile administrative

29. În cadrul metodei direct – costing stocurile de producție neterminată sunt evaluate

a) la nivel de cost programat
b) la nivel de cost standard
c) la nivel de cost complet comercial
d) la nivel de cost efectiv total
e) la nivel de cost variabil

II.2. **TESTE GRILĂ PENTRU EXAMENUL DE LICENȚĂ**

TESTUL A

1. O întreprindere realizează trei sortimente de produse în trei secții.

Dispuneți de următoarele date privind cheltuielile indirecte de producție şi bazele de repartizare ale acestora pe produse:

Indicator	Secția I	Secția II	Secția III
Cheltuieli indirecte	15.000 u.m.	8.000 u.m.	5.000 u.m.
Bazele de repartizare	3.000 u.m.	400 u.m.	5.000 u.m.
- A	1.500 u.m.	250 u.m.	-
- B	500 u.m.	-	2.000 u.m.
- C	1.000 u.m.	150 u.m.	3.000 u.m.

Care sunt cotele cheltuielilor indirecte de producție repartizate asupra produselor şi înregistrările contabile aferente ?

a)
	%	=	923	23.000 u.m.
	923/A			12.500 u.m.
	923/B			2.500 u.m.
	923/C			8.000 u.m.

b)
	%	=	923	3.400 u.m.
	921/A			1.750 u.m.
	921/B			500 u.m.
	921/C			1.150 u.m.

c)
	%	=	923	1.150 u.m.
	901/A			425 u.m.
	901/B			400 u.m.
	901/C			325 u.m.

d)
	%	=	923	28.000 u.m.
	931/A			12.500 u.m.
	931/B			5.000 u.m.
	931/C			10.500 u.m.

e)
	%	=	*923*	*28.000 u.m.*
	921/A			*12.500 u.m.*
	921/B			*4.500 u.m.*
	921/C			*11.000 u.m.*

2. O întreprindere produce şi vinde produse finite pentru care se cunosc: cheltuielile variabile unitare 10 u.m. / buc., prețul unitar de vânzare 12 u.m. / buc., cheltuielile fixe ale perioadei 24 u.m.

Ce cantitate de produse trebuie fabricată şi vândută pentru a realiza un profit de 6 u.m. şi care este valoarea producției vândute la pragul de rentabilitate?

a) 10 buc.; 96 u.m.
b) 6 buc.; 57 u.m.
c) 24 buc.; 230 u.m.
d) 12 buc.; 192 u.m.
e) *15 buc.; 144 u.m.*

3. Conform normelor contabile româneşti, Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" poate funcţiona în una din următoarele note contabile:

a) 901 = 921
b) 901 = 922
c) 901 = 923
d) *923 = 901*
e) 931 = 901

4. Din punct de vedere al reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, costul de producţie reprezintă una din următoarele sintagme:

a) expresia valorică a consumului celor trei factori de producţie;
b) *costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.*
c) expresia valorică a consumului de resurse;
d) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea de gestiune şi preluate în contabilitatea financiară;
e) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară şi preluate în contabilitatea de gestiune;

TESTUL B

1. La o rafinărie s-au obţinut în producţie cuplată, în cursul lunii, 200 hectolitrii de benzină şi 300 hectolitrii de motorină. Cheltuielile totale de producţie au fost de 1.080 u.m. Puterea calorică pentru benzină este de 12 kcal / l iar pentru motorină de 10 kcal / l, ambele produse fiind considerate principale.

Care este costul de producţie total pentru fiecare dintre cele două sortimente de produse ?

	Benzină	Motorină
a)	200 u.m.	600 u.m.
b)	*480 u.m.*	*600 u.m.*
c)	480 u.m.	300 u.m.
d)	200 u.m.	480 u.m.
e)	300 u.m.	600 u.m.

2. Conform normelor contabile româneşti, contul 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" poate funcţiona în una din următoarele variante:

a) 921 = 902
b) 922 = 902
c) *902 = 921*
d) 923 = 902
e) 902 = 931

3. În concepţia metodei *Direct-Costing*, noţiunea de „direct" trebuie legată de:

a) particularitatea metodei de a calcula costul numai pe baza cheltuielilor directe de producţie;
b) gruparea cheltuielilor de producţie în directe şi indirecte;

c) gruparea cheltuielilor de producție pe purtători de costuri;
d) gruparea cheltuielilor de producție pe centre de costuri;
e) *particularitatea metodei de a calcula costul numai pe baza cheltuielilor care depind în mod direct de variația volumului producției fizice;*

4. O întreprindere fabrică produsele A şi B pentru care cheltuielile directe de producție sunt: A = 100 u.m.; B = 300 u.m. Produsul A se fabrică numai în secția I, iar produsul B în secțiile I şi II. Cheltuielile comune ale secției I sunt de 80 u.m., iar ale secției II de 50 u.m. La produsul A, producția în curs de execuție la începutul perioadei a fost de 80 u.m., iar la produsul B, la finele perioadei, a fost de 10 u.m.

Bazele de repartizare ale cheltuielilor indirecte de producție le reprezintă cheltuielile directe.

Care este costul de producție efectiv al produselor A şi B ?

	Produsul A	Produsul B		Produsul A	Produsul B
a)	100 u.m.	500 u.m.	**d)**	300 u.m.	500 u.m.
b)	300 u.m.	400 u.m.	**e)**	200 u.m.	300 u.m.
c)	*200 u.m.*	*400 u.m.*			

TESTUL C

1. Conform normelor contabile româneşti, contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" poate funcționa într-una din următoarele variante:

a) 903 = 901 **d)** 924 = 903
b) *903 = 902* **e)** 925 = 903
c) 903 = 921

2. Care dintre procedeele enunțate mai jos nu este folosit pentru calculul costului unitar?

a) procedeul diviziunii simple;
b) procedeul valorii rămase;
c) procedeul cifrelor de echivalență;
d) procedeul indicilor de echivalență;
e) *procedeul suplimentării;*

3. Dispuneți de următoarele date pentru fabricarea a două produse A şi B: cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi A = 1.000 u.m. şi B = 2.000 u.m.; cheltuieli cu materiile prime şi materialele, 4.000 u.m. pentru A şi 6.000 u.m. pentru B; cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor 13.000 u.m.

Bazele de repartizare ale cheltuielilor indirecte de producție sunt consumurile directe totale care intră în componența costurilor produselor.

Înregistrarea cheltuielilor directe şi repartizarea cheltuielilor indirecte pe purtătorii de costuri se realizează prin una din formulele contabile:

a)	%	=	901	26.000 u.m.	**d)**	%	=	901	26.000 u.m.
	921/A			5.000 u.m.		921/A			5.000 u.m.
	921/B			8.000 u.m.		921/B			8.000 u.m.
	923			13.000 u.m.		923			13.000 u.m.
	901	=	923	13.000 u.m.		%	=	923	13.000 u.m.
b)	*921/A*	*=*	*901*	*5.000 u.m.*		901/A			5.000 u.m.
	921/B	*=*	*901*	*8.000 u.m.*		901/B			8.000 u.m.
	921/A	*=*	*923*	*5.000 u.m.*	**e)**	921/A	=	901	13.000 u.m.
	921/B	*=*	*923*	*8.000 u.m.*		921/B	=	901	8.000 u.m.
c)	%	=	902	13.000 u.m.		923/B	=	901	13.000 u.m.
	921/A			5.000 u.m.		921/A	=	923	5.000 u.m.
	921/B			8.000 u.m.					
	921/A	=	923	5.000 u.m.					
	921/B	=	923	8.000 u.m.					

4. O întreprindere fabrică două comenzi de produse A şi B. Cheltuielile de producţie directe sunt pentru A = 20 u.m. şi pentru B = 30 u.m. Cheltuielile indirecte de producţie sunt de 53 u.m., din care cheltuielile fixe reprezintă 15 u.m.

Gradul de activitate al întreprinderii în perioada analizată este de 80 %.

Care este costul de producţie efectiv al comenzilor A şi B ?

	Comanda A	**Comanda B**		**Comanda A**	**Comanda B**
a)	53 u.m.	45 u.m.	***d)***	*40 u.m.*	*60 u.m.*
b)	30 u.m.	50 u.m.	**e)**	80 u.m.	30 u.m.
c)	15 u.m.	40 u.m.			

TESTUL D

1. Devin sigur costuri reale prin intermediul contabilităţii de gestiune una din următoarele cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară:

a) cheltuieli directe;
b) cheltuieli indirecte;
c) *cheltuieli incorporabile;*
d) cheltuieli fixe;
e) cheltuieli variabile;

2. O întreprindere fabrică două sortimente de produse omogene: A = 200 bucăţi şi B = 600 bucăţi, de aceiaşi lungime dar de grosimi diferite.

Cheltuielile totale de producţie sunt de 1.360 u.m. şi se repartizează pe produse invers proporţional cu diametrul celor două produse: A = 1 mm, B = 1,25 mm.

Folosind procedeul indicilor de echivalenţă calculaţi ca raport invers, care sunt formulele contabile de înregistrare a obţinerii producţiei finite, la cost efectiv, în contabilitatea de gestiune ?

a)	931/A	=	902/A	500 u.m.	***d)***	*902/A*	*=*	*921/A*	*400 u.m.*
	931/B	=	902/B	1.360 u.m.		*902/B*	*=*	*921/B*	*960 u.m.*
b)	901/A	=	931/A	400 u.m.	**e)**	921/A	=	902/A	200 u.m.
	901/B	=	931/B	600 u.m.		921/B	=	902/B	400 u.m.
c)	902/A	=	923/B	600 u.m.					

3. O sondă petrolieră produce 59,9 t petrol şi 100 m^3 gaze de sondă. Cheltuielile ocazionate de obținerea ambelor produse sunt 1.200 u.m. Producția de gaze de sondă, considerate produs secundar, se echivalează cu producția de țiței, considerat produs principal, conform relației: 1,0 m^3 gaze sondă = 1,0 kg petrol.

Folosind procedeul echivalării cantitative, determinați care este mărimea costului unitar al produsului principal şi al celui secundar:

a) 100 u.m. / t şi 2000 u.m. / m^3 ***d)*** *20 u.m. / t şi 0,02 u.m. / m^3*
b) 1,0 u.m. / t şi 0,01 u.m. / m^3 **e)** 1.200 u.m. / t şi 0,01 u.m. / m^3
c) 59,9 u.m. / t şi 0,06 u.m. / m^3

4. Conform normelor contabile româneşti, contul 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" poate funcționa în analitic, conform uneia din notele contabile:

a) *922 = 922* **d)** 931 = 922
b) 922 = 933 **e)** 903 = 922
c) 901 = 922

TESTUL E

1. La o întreprindere se fabrică două sortimente de produse A şi B. Cheltuielile efective directe înregistrate pentru produsul B sunt de 100 u.m., reprezentând 25 % din totalul cheltuielilor directe. Cheltuielile comune de secție sunt de 80 u.m. Bazele de repartizare ale cheltuielilor indirecte de producție, pe produs, sunt cheltuielile directe. Producția în curs de execuție la finele perioadei pentru produsul A este de 20 u.m. Costul de producție standard (utilizat ca preț de înregistrare) pentru produsul B este de 150 u.m.

Care este valoarea abaterii pentru produsul B şi cum se înregistrează aceasta ?

a) 901 = 902 20 u.m. **d)** 902 = 901 80 u.m.
b) 903 = 902 100 u.m. ***e)*** *902 = 903 30 u.m.*
c) 903 = 901 150 u.m.

2. La nivelul unei întreprinderi se cunosc următoarele elemente: cifra de afaceri 150 u.m.; costul complet 250 u.m.; costurile variabile (totale) 50 u.m., care conduc la următoarea cifră de afaceri pentru pragul de rentabilitate:

a) 200 u.m. **d)** 50 u.m.
b) *300 u.m.* **e)** 150 u.m.
c) 250 u.m.

3. Conform normelor contabile româneşti, contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" poate funcționa conform uneia din notele contabile:

a) 923 = 924 **d)** 923 = 925
b) *923 = 901* **e)** 923 = 926
c) 901 = 923

4. Metoda globală de calculație a costului de producție se bazează pe clasificarea cheltuielilor în:

a) fixe şi variabile;
b) *directe şi indirecte;*
c) financiare şi de exploatare;
d) supletive şi adiționale;
e) simple şi complexe;

TESTUL F

1. O întreprindere produce şi vinde 500 Kg produse finite pentru care cheltuielile variabile pe unitatea de produs sunt de 800 u.m., veniturile din vânzarea produselor finite 500.000 u.m., iar cheltuielile fixe ale perioadei 5.000 u.m.

Care este mărimea punctului de echilibru (Qe), a factorului de acoperire (Fa), a coeficientului de siguranță dinamic (Cs) şi a intervalului de siguranță (Is).

	Qe (u.m.)	Fa	Cs	Is (u.m.)		Qe (u.m.)	Fa	Cs	Is (u.m.)
a)	800	95 %	40 %	300.000	**d)**	25.000	80 %	20 %	500.000
b)	5.000	20 %	40 %	250.000	***e)***	*25.000*	*20 %*	*95 %*	*475.000*
c)	20.000	20 %	80 %	500.000					

2. Conform normelor contabile româneşti, contul 924 „Cheltuieli generale de administrație" poate funcționa conform uneia din notele contabile:

a) 924 = 903 **d)** 901 = 924
b) 903 = 924 ***e)*** *921 = 924*
c) 902 = 924

3. Decontarea prestațiilor reciproce dintre secțiile auxiliare se bazează pe unul din următoarele procedee:

a) procedeul cifrelor de echivalență;
b) procedee de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe;
c) *procedeul calculului algebric;*
d) procedeul indicilor de echivalență;
e) procedeul celor mai mici pătrate;

4. Într-o întreprindere s-au obținut 100 t produs principal A şi 30 t produs secundar B. Cheltuielile totale de producție au fost de 22.000 u.m. Cunoscând ca 5 t produs secundar au fost consumate în întreprindere iar restul au fost vândute la prețul de 500 u.m. / t şi cheltuielile ocazionate de valorificare au fost 5.000 u.m., folosind procedeul deducerii valorii produselor secundare, calculați costul unitar al produsului principal.

a) *120 u.m. / t* **d)** 30 u.m. / t
b) 100 u.m. / t **e)** 500 u.m. / t
c) 5,0 u.m. / t

TESTUL G

1. Conform normelor contabile româneşti, contul 925 „Cheltuieli de desfacere" poate funcţiona în una din următoarele formule:

a) *921 = 925* **d)** 901 = 925
b) 903 = 925 **e)** 925 = 903
c) 902 = 925

2. Procedeul reiterării se utilizează pentru unul din următoarele scopuri:

a) determinarea şi delimitarea cheltuielilor pe locuri şi pe purtători;
b) determinarea cantitativă şi valorică a producţiei în curs de execuţie;
c) *decontarea prestaţiilor reciproce;*
d) repartizarea cheltuielilor generale de administraţie;
e) repartizarea cheltuielilor indirecte.

3. O întreprindere fabrică trei produse în două secţii. Se cunosc următoarele informaţii privind cheltuielile indirecte de producţie şi bazele de repartizare ale acestora pe produse:

	Secţia I	Secţia II
Cheltuieli indirecte	15,0 u.m.	8,0 u.m.
Baza de repartizare	3,0 u.m.	0,4 u.m.
- X -	1,5 u.m.	0,25 u.m.
- Y -	0,5 u.m.	-
- Z -	1,0 u.m.	0,15 u.m.

Cheltuielile directe pentru produsul „X" însumează 25,0 u.m., pentru produsul „Y" = 20,0 u.m. iar pentru produsul „Z" = 15,0 u.m. Ştiind că la începutul perioadei există producţie în curs de execuţie în valoare de 1,0 u.m. pentru produsele „X" şi „Y", iar la sfârşitul perioadei există producţie în curs de execuţie în valoare de 1,0 u.m. pentru produsele „Y" şi „Z", calculaţi folosind procedeul suplimentării în varianta coeficienţilor selectivi care sunt cheltuielile (costurile) efective pentru cele trei produse.

	X	Y	Z		X	Y	Z
a)	*38,5*	*22,5*	*22,0*	**d)**	37,5	22,5	20,0
b)	25,0	12,5	13,5	**e)**	15,0	2,5	7,0
c)	35,5	25,0	15,0				

4. O întreprindere fabrică trei sortimente de pâine de aceiaşi calitate:
A = 2.000 buc., B = 3.000 buc., C - 4.000 buc.

Cheltuielile de producţie colectate sunt de 50.000.000 u.m. Repartizarea cheltuielilor de producţie se face în funcţie de greutatea produselor ştiind ca acestea au următoarele caracteristici: A = 1 Kg, B = 2 Kg, C = 3 Kg.

Folosind procedeul cifrelor de echivalenţă în mărimi absolute, calculaţi costul unitar al celor trei produse.

	A	B	C		A	B	C
a)	*2.500 u.m.*	*5.000 u.m.*	*7.500 u.m.*	**d)**	3.000 u.m.	4.000 u.m.	5.000 u.m.
b)	2.000 u.m.	4.000 u.m.	6.000 u.m.	**e)**	1.500 u.m.	4.000 u.m.	5.500 u.m.
c)	1.000 u.m.	2.000 u.m.	3.000 u.m.				

TESTUL H

1. Care dintre etapele enunțate mai jos nu este specifică procedeului indicilor de echivalență ?

a) Alegerea parametrilor şi fixarea parametrului de bază;
b) Calculul indicilor (rapoartelor) de echivalență;
c) Echivalarea calculatorie a producției fabricate;
d) Calculul costurilor pe unitatea convențională;
e) *Decontarea costului produselor obținute;*

2. O întreprindere prezintă datele din tabelul alăturat.

PERIOADA (luna)	PRODUCȚIA Q (ore)	CH. INDIRECTE Ch. (u.m.)
1) Ianuarie	2.100	51.000
2) Februarie	1.900	49.000
3) Martie	2.000	50.000

Conform procedeelor de delimitare a cheltuielilor indirecte de producție, în cheltuieli variabile şi fixe, să se determine cheltuielile standard ale lunii mai, în condițiile unei producții preconizate de 2.200 ore:

a) 51.000 u.m. **d)** 49.000 u.m.
b) 2.000 u.m. ***e)*** *52.000 u.m.*
c) 50.000 u.m.

3. O societate comercială are în nomenclatorul de fabricație 5 produse, pentru care se cunosc:

Produsul	Cost variabil unitar (u.m.)	Preț de vânzare (u.m.)
A	50	100
B	1.000	3.000
C	250	1.000
D	10	50
E	100	600

În cazul în care se doreşte păstrarea unui singur produs în fabricație, conform metodei *Direct Costing*, acesta va fi?

a) A **d)** D
b) B ***e)*** *E*
c) C

4. Conform normelor contabile româneşti contul 933 „Costul producției în curs de execuție" poate funcționa astfel:

a) *933 = 921* **d)** 933 = 925
b) 933 = 923 **e)** 925 = 933
c) 933 = 924

TESTUL I

1. Într-o secție de confecții s-au obținut trei sortimente de paltoane, şi anume: A = 20 buc., B = 30 buc., C = 40 buc., cu cheltuieli totale de 2.600 u.m.

Care este costul efectiv unitar de producție cunoscându-se că prețurile de vânzare unitare ale produselor sunt: A = 37,5 u.m./ buc.; B = 50,0 u.m./ buc., C = 25,0 u.m./ buc.?

	A	B	C
a)	*30 u.m. / buc.;*	*40 u.m. / buc.;*	*20 u.m. / buc.*
b)	25 u.m. / buc.;	30 u.m. / buc.;	40 u.m. / buc.
c)	40 u.m. / buc.;	25 u.m. / buc.;	60 u.m. / buc.
d)	20 u.m. / buc.;	40 u.m. / buc.;	25 u.m. / buc.
e)	30 u.m. / buc.;	40 u.m. / buc.;	50 u.m. / buc.

2. Într-un combinat chimic cheltuielile ocazionate de instalația de electroliză a clorurii de sodiu sunt de 800.000 u.m. iar producția obținută este formată din: 10.000 tone leşie sodă caustică, 10 tone hidrogen şi 9.990 tone clor.

În timpul depozitării produselor intervin pierderi tehnologice la cantitățile de hidrogen şi clor fabricate, fiind utilizate 8 tone hidrogen şi 6.660 tone clor.

Costul unitar (în u.m.), după depozitare, al produselor hidrogen şi clor este:

	H	Cl		H	Cl
a)	*50*	*60*	**d)**	9,9	50
b)	10	50	**e)**	50	6,6
c)	30	8			

3. Conform normelor contabile româneşti, contul 921 „Cheltuielile activității de bază" poate funcționa astfel:

a)	903	=	921	**d)**	921	=	902
b)	924	=	921	***e)***	*921*	=	*901*
c)	925	=	921				

4. Care dintre procedeele enunțate mai jos este specific repartizării cheltuielilor indirecte?

a) procedeul diviziunii simple;
b) *procedeul suplimentării;*
c) procedeul cifrelor de echivalență;
d) procedeul valorii rămase
e) procedeul reiterării;

TESTUL J

1. O întreprindere prezintă situația cheltuielilor de producție, a producției şi a destinației acesteia, din tabelul următor:

Nr. crt.	Secții auxiliare producătoare	Cheltuieli de producție	Producția obținută	Secții consumatoare		
				S.T.	C.T.	Alte secții
1	Stația de transformare (S.T.)	400 mil. u.m.	200 kwh	-	50	150
2	Centrala termică (C.T.)	350 mil. u.m.	100 t	40	-	60

Care sunt costurile unitare ale producției de fabricație interdependentă livrată („kwh" şi „t"), calculate prin procedeul calculelor iterative (sau algebric)?

a) ~ 2,0 şi ~ 4,0 (mil. u.m.)
b) *~ 3,0 şi ~ 5,0 (mil. u.m.)*
c) ~ 5,0 şi ~ 3,5 (mil. u.m.)
d) ~ 4,0 şi ~ 2,0 (mil. u.m.)
e) ~ 5,0 şi ~ 4,0 (mil. u.m.)

2. Dispuneți de informațiile din tabelul alăturat:

Indicator	Unitar	Total
Cifra de afaceri	35	35.000 u.m.
Cost variabil	15	15.000 u.m.
Costuri fixe		16.000 u.m.

Care este cifra de afaceri la pragul de rentabilitate şi coeficientul de siguranță dinamic?

a) *28.000 u.m. şi 20 %*
b) 35.000 u.m. şi 20 %
c) 16.000 u.m. şi 75 %
d) 15.000 u.m. şi 30 %
e) 15.000 u.m. şi 50 %

3. Conform normelor contabile româneşti, contul 931 „Costul producției obținute" poate funcționa în una din următoarele variante:

a) 931 = 933
b) 902 = 931
c) *931 = 902*
d) 933 = 931
e) 923 = 931

4. Care dintre următorii indicatori nu este specific metodei Direct Costing?

a) Pragul de rentabilitate;
b) Intervalul de siguranță;
c) Factorul de acoperire;
d) *Costul subactivității;*
e) Coeficientul de siguranță dinamic;

TESTUL K

1. O întreprindere produce geamuri de aceeaşi calitate, conform următorului nomenclator:

Grosimea geamului (mm)	**Dimensiunile geamului (m)**	**Cantitatea (bucăți)**	**Cheltuieli de producție (milioane u.m.)**
2	2 × 1,50	6.000	12.960
3	4 × 0,75	4.000	
4	3 × 1,00	3.000	

Costul unitar al fiecărei folii de geam, în unități monetare, este:

	2 mm	3 mm	4 mm
a)	700.000	1.050.000	1.400.000
b)	480.000	800.000	950.000
c)	200.000	300.000	400.000
d)	650.000	1.050.000	1.475.000
e)	*720.000*	*1.080.000*	*1.440.000*

2. O întreprindere industrială înregistrează următoarea structură a cheltuielilor:

Produsul fabricat	Cheltuieli cu materiile prime (u.m.)	Cheltuieli cu manopera direct productivă (u.m.)	Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile (u.m.)	Cheltuieli generale de producție (u.m.)
A	100	200	1.500	2.000
B	200	300		
C	300	400		
D	400	500		
E	500	600		
Total	1.500	2.000		

Bazele de repartizare sunt consumul de materii prime pentru cheltuielile cu întreținerea şi reparațiile utilajelor şi consumul de manoperă direct productivă pentru cheltuielile generale de producție.

Care este costul de producție al fiecărui obiect de calculație:

	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"		"A"	"B"	"C"	"D"	"E"
a)	200	600	1.000	1.400	1.800	**d)**	500	900	1.300	1.700	2.100
b)	300	700	1.100	1.500	1.900	***e)***	*600*	*1.000*	*1.400*	*1.800*	*2.200*
c)	400	800	1.200	1.600	2.000						

3. O societate comercială, înregistrează în perioada curentă cheltuieli directe cu caracter variabil în raport cu volumul fizic al producției obținute şi cheltuieli nenule (mai mari ca 0) indirecte de producție cu caracter convențional constant în raport cu variația volumului fizic al producției obținute.

În aceste condiții, costul producției obținute, determinat prin metoda Direct costing este:

a) egal cu costul calculat prin „metoda globală";
b) mai mare decât costul calculat prin „metoda globală";
c) *mai mic decât costul calculat prin „metoda globală";*
d) egal cu costul calculat prin „metoda pe comenzi";
e) egal cu costul calculat prin „metoda pe faze";

4. În debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază" se înregistrează:

a) Diferențele de preț aferente activității de bază;
b) *Cheltuielile cu materiile prime şi materialele de bază;*
c) Cheltuielile standard ale producției de bază obținute;
d) Cheltuielile subactivității de bază;
e) Costul producției în curs de execuție de la sfârşitul lunii;

TESTUL L

1. O întreprindere industrială realizează bile de rulment de aceeaşi calitate, conform nomenclatorului:

Diametrul bilei (mm)	Cantitatea produsă (buc.)	Cheltuieli de producție (milioane u.m.)
2	6.000.000	5.220
3	4.000.000	
4	3.000.000	

Costul fiecărei bile de rulment (în unităţi monetare) este:

	2 mm	3 mm	4 mm		2 mm	3 mm	4 mm
a)	120	180	240	***d)***	*120*	*405*	*960*
b)	290	435	580	**e)**	150	500	950
c)	400	1.350	3.200				

2. O întreprindere industrială înregistrează pentru realizarea unui anumit sortiment de produse, următoarele cheltuieli:

Secţia de producţie	**Cantitatea fabricată (kg.)**	**Cheltuieli cu materiile prime (u.m.)**	**Cheltuieli cu manopera direct productivă (u.m.)**	**Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile (u.m.)**
S1	100	400	300	200
S2	100	400	300	400

Conform procedeului diviziunii simple, costul unitar al produselor este:

a) *10 u.m.* **d)** 4 u.m.
b) 9 u.m. **e)** 6 u.m.
c) 11 u.m.

3. Cheltuielile directe de producţie sunt, de regulă, cheltuielile care:

a) Rămân constante cu modificarea volumului fizic al producţiei fabricate;
b) Nu se pot identifica pe produse, lucrări, servicii ş.a. în momentul efectuării lor;
c) Nu se includ în costul produselor obţinute;
d) Nu se regăsesc în contabilitatea de gestiune ci numai în contabilitatea financiară;
e) *Se identifică pe obiecte de calculaţie în momentul efectuării lor;*

4. În debitul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" se înregistrează:

a) *Cheltuielile directe şi indirecte privind producerea utilităţilor tehnologice;*
b) Cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi din secţiile de bază;
c) Cheltuielile cu salariile muncitorilor indirect productivi din secţiile de bază;
d) Cheltuielile cu materialele auxiliare rezultate din procesul de producţie;
e) Cheltuielile cu materialele auxiliare de natura obiectelor de inventar;

TESTUL M

1. O întreprindere industrială produce fire sintetice din acelaşi material, conform nomenclatorului:

Diametrul firului (tex)	**Cantitatea realizată (kg)**	**Cheltuieli materiale (u.m.)**	**Cheltuieli de prelucrare (u.m.)**
2	6.000	13.000.000	12.200.000
3	4.000		
4	3.000		

Notă: Cheltuielile de prelucrare se repartizează invers proporţional cu diametrul (fineţea) firelor.

Costul fiecărui kilogram de sortiment realizat este:

	2 tex	3 tex	4 tex		2 tex	3 tex	4 tex
a)	1.980	1.620	1.440	**d)**	1.200	1.500	1.800
b)	1.600	1.800	2.200	**e)**	3.000	1.330	750
c)	*2.200*	*1.800*	*1.600*				

2. O întreprindere industrială realizează la pragul de rentabilitate 1.000 unităţi fizice de produs care au o contribuţie brută unitară (marjă pe costuri variabile unitare) de 20.000 u.m. Cota procentuală a impozitului pe profit este 25 %.

Cantitatea maximă de produse care trebuie fabricată şi vândută astfel ca impozitul pe profit datorat bugetului consolidat al statului să nu depăşească 10.000.000 u.m., este:

a) 1.000 **d)** 4.000
b) 2.000 **e)** 5.000
c) *3.000*

3. Cheltuielile indirecte de producţie sunt, de regulă, cheltuielile care:

a) Nu se includ în costul produselor obţinute;
b) *Se colectează pe locuri şi perioade de gestiune şi se repartizează pe produse şi servicii;*
c) Sunt efectuate pentru a produce: apă industrială, energie termică şi energie electrică;
d) Sunt efectuate de către compartimentele de conducere şi administraţie a întreprinderii;
e) Se identifică pe obiecte de calculaţie în momentul efectuării lor;

4. În debitul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" se înregistrează:

a) Cheltuielile indirecte de administraţie a întreprinderii;
b) Cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi;
c) Cheltuielile indirecte ale producţiei în curs de execuţie;
d) *Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor;*
e) Cheltuielile indirecte de desfacere;

TESTUL N

1. O întreprindere industrială produce şuruburi din acelaşi sortiment, conform următorului nomenclator:

Lungimea şurubului (mm)	Cantitate (buc.)	Cheltuieli materiale (u.m.)	Cheltuieli de prelucrare (u.m.)
20	6.000	7.200.000	14.400.000
30	4.000		
40	3.000		

Notă: Cheltuielile de prelucrare se repartizează direct proporţional cu lungimea şurubului (filetului).

Costul unitar al fiecărui tip de şurub realizat este:

	20 mm	30 mm	40 mm		20 mm	30 mm	40 mm
a)	1.000	1.500	2.000	**d)**	1.100	1.700	2.500
b)	*1.200*	*1.800*	*2.400*	**e)**	1.500	2.250	3.000
c)	1.000	3.000	4.000				

2. O întreprindere industrială înregistrează pentru realizarea a două sortimente de produse asociate, A şi B, considerate principale, următoarele cheltuieli:

Produsul fabricat	Cantitatea fabricată (kg.)	Cheltuieli cu materiile prime (u.m.)	Cheltuieli cu manopera direct productivă (u.m.)	Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile (u.m.)
A	80	300	300	200
B	120	1.200	800	400

Conform procedeului cantitativ, costul mediu unitar al produselor este:

a) 10 (A) şi 10 (B) u.m.
b) *16 (A) şi 16 (B) u.m.*
c) 7,5 (A) şi 8,5 (B) u.m.
d) 10 (A) şi 20 (B) u.m.
e) 20 (A) şi 10 (B) u.m.

3. Cheltuielile fixe sunt, de regulă, cheltuielile care:

a) *Rămân relativ constante la modificarea volumului fizic al producţiei realizate;*
b) Se pot identifica pe obiecte de calculaţie în momentul efectuării lor;
c) Îşi modifică volumul odată cu modificarea volumului fizic al producţiei realizate;
d) Sunt fixe în raport cu timpul de lucru;
e) Se referă la o perioadă fixă de gestiune;

4. În debitul contului 924 „Cheltuieli generale de administraţie" se înregistrează:

a) Cheltuielile cu materiile prime consumate de către administraţia generală;
b) Cheltuielile cu impozitele şi taxele generale datorate administraţiilor financiare;
c) Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor din sectorul administrativ;
d) Cheltuielile generale de administraţie a secţiilor de producţie;
e) *Cheltuielile dublu indirecte de administraţie a întreprinderii;*

TESTUL O

1. O întreprindere de panificaţie dispune de următorul nomenclator de fabricaţie:

Produsul fabricat	Cheltuieli cu materiile prime (u.m./buc.)	Cheltuieli cu manopera (u.m./buc.)	Cantitate fabricată (u.m./buc.)	Preţ de vânzare (u.m.)	Cheltuieli fixe de producţie (u.m.)
Pâine neagră „**PN**"	1.000	1.000	2.000	3.000	
Pâine intermediară „**PI**"	2.500	1.500	4.000	6.000	
Pâine albă „**PA**"	8.000	2.000	4.000	15.000	
Total	**11.500**	**4.500**	**10.000**		**12.000.000**

Cantitatea de pâine (buc.), fabricată şi vândută, din fiecare sortiment, la pragul de rentabilitate este:

	„**PN**"	„**PI**"	„**PA**"
a)	1.200	1.800	2.400
b)	750	1.500	2.000
c)	*800*	*1.600*	*1.600*
d)	1.200	4.050	9.600
e)	4.600	3.200	3.200

2. O întreprindere industrială realizează rondele metalice circulare, cu diametre diferite, din acelaşi material şi de aceeaşi grosime, conform tabelului:

Diametrul rondelei (mm)	Cantitate fabricată (buc.)	Cheltuieli materiale (u.m.)
20	6.000	5.400.000
30	4.000	
40	3.000	

Notă: Pierderile de prelucrare se neglijează.
Costul unitar al fiecărui tip de rondelă este:

	20 mm	30 mm	40 mm		20 mm	30 mm	40 mm
a)	*200*	*450*	*800*	**d)**	200	675	1.600
b)	300	350	900	**e)**	400	900	1.600
c)	200	300	400				

3. Cheltuielile variabile de regulă:

a) Rămân relativ constante cu modificarea volumului fizic al producției fabricate;
b) Nu se pot identifica pe obiecte de calculație în momentul efectuării lor;
c) *Îşi modifică nivelul total odată cu modificarea volumului fizic al producției realizate;*
d) Nu se includ în costurile de producție;
e) Se referă la o perioadă variabilă de gestiune;

4. În debitul contului 925 „Cheltuieli de desfacere" se înregistrează:

a) Cheltuielile personalului auxiliar;
b) Cheltuielile personalului în magazinele de desfacere cu amănuntul;
c) Cheltuielile cu desfacerea şi repararea utilajelor;
d) *Cheltuielile de manipulare, depozitare şi conservare;*
e) Marja comercială în magazinele de desfacere cu amănuntul;

TESTUL P

1. Relația de calcul: $C_{BU} = P_V - Ch_{VU}$, în care P_V reprezintă prețul de vânzare, şi Ch_{VU} cheltuielile variabile unitare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):

a) Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează profit;
b) *Marja pe costuri variabile sau contribuția brută unitară;*
c) Contribuția brută generală sau marja pe costurile fixe;
d) Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează anumite marje variabile;
e) Cantitatea de produse fabricată şi vândută la pragul de rentabilitate;

2. Raționamentul „*producția fiecărei secții evaluată în funcție de costul său unitar este egală cu cheltuielile inițiale ale secției producătoare, la care se adăugă prestațiile primite de la celelalte secții evaluate în funcție de costul lor unitar"*, serveşte în Contabilitatea de gestiune procedeului:

a) Restului (procedeul valorii rămase);
b) Indicilor de echivalență în raport direct;
c) *Algebric;*
d) Suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor);
e) Reiterării;

3. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel nota contabilă: 331 = 711, corespunde uneia din următoarele înregistrări:

a) 921 = 901 ***d)*** *933 = 921*
b) 902 = 921 **e)** 924 = 901
c) 923 = 901

4. O întreprindere prezintă situația cheltuielilor de producție, a producției şi a destinației acesteia, în tabelul următor:

Nr. crt.	Secții auxiliare producătoare	Cheltuieli de producție	Producția obținută	Secții consumatoare			
				S.T.	C.T.	S.P.	Alte secții
1	Stația de transformare (S.T.)	125 mil.	300 kwh	-	75	100	125
2	Centrala termică (C.T.)	175 mil.	275 t	50	-	125	100
3	Stația de preparare a apei (S.P.)	250 mil.	200 m3	25	100	-	75

Care sunt costurile unitare ale producției auxiliare determinate conform unuia din procedeele de calcul al costului producției de fabricație interdependentă?

	Costul unitar (kwh)	Costul unitar (t)	Costul unitar (m3)
a)	*1 mil.*	*2 mil.*	*3 mil.*
b)	2 mil.	3 mil.	4 mil.
c)	3 mil.	4 mil.	5 mil.
d)	4 mil.	5 mil.	1 mil.
e)	5 mil.	1 mil.	2 mil.

TESTUL Q

1. Relația de calcul: C_A - C_{AE} , în care C_A reprezintă cifra de afaceri, C_{AE} reprezintă cifra de afaceri la pragul de rentabilitate, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):

a) Pragul de rentabilitate;
b) Contribuția brută generală;
c) Coeficientul de siguranță dinamic;
d) *Intervalul de siguranță;*
e) Marja pe costurile variabile;

2. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel, notei contabile: 601 = 301 îi corespunde înregistrarea:

a) *921 = 901* **d)** 933 = 921
b) 902 = 921 **e)** 924 = 901
c) 923 = 901

3. Formula contabilă: $922_{CT} = 922_{ST}$ serveşte în Contabilitatea de gestiune procedeului:

a) *Reiterării;*
b) Algebric;
c) Suplimentării, în forma clasică (a coeficientului unic);
d) Suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor);
e) Indicilor de echivalenţă;

4. Relaţia de calcul: $\frac{C_A - C_{AE}}{C_A}$, în care C_A reprezintă cifra de afaceri, C_{AE} cifra de afaceri la pragul de rentabilitate, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):

a) Pragul de rentabilitate;
b) Contribuţia brută generală;
c) *Coeficientul de siguranţă dinamic;*
d) Intervalul de siguranţă;
e) Marja pe costuri variabile;

TESTUL R

1. Relaţia de calcul: $\text{Cota}_J = \frac{\text{Ch}_{\text{IND.}}}{\sum B_j} \times B_j = K_s \times B_j$, ilustrează în Contabilitatea de gestiune procedeul:

a) Reiterării;
b) Algebric;
c) *Suplimentării, în forma clasică (a coeficientului unic);*
d) Suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor);
e) Indicilor de echivalenţă, în varianta cifrelor în mărimi absolute;

2. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel înregistrării contabile: 641 = 421, (pentru personalul operativ) îi corespunde înregistrarea:

a) *921 = 901* **d)** 933 = 921
b) 902 = 921 **e)** 924 = ***901***
c) 923 = 901

3. O întreprindere realizează patru sortimente de produse în patru secţii de fabricaţie pentru care se cunosc datele (în unităţi monetare):

		A	B	C	D
Cheltuieli directe		50	150	250	350
Cheltuieli indirecte de producţie		S1 = 40; S2 = 20; S3 = 80; S4 = 60			
Costul producţiei în curs de execuţie	La începutul lunii	10	15	5	5
	La sfârşitul lunii	20	60	80	75
Cheltuieli generale de administraţie şi desfacere		80			
Cantitatea fabricată		50	150	250	350

Produsele se fabrică consecutiv după cum urmează: produsele A în S1 şi S2, produsele B în S2 şi S3, produsele C în S3 şi S4 şi produsele D în S1 şi S4.

Bazele de repartizare ale cheltuielilor indirecte sunt cheltuielile directe de producţie. În aceste condiţii costurile unitare de producţie ale produselor fabricate au următoarele valori:

	Costul unitar de producţie al lui **A**	Costul unitar de producţie al lui **B**	Costul unitar de producţie al lui **C**	Costul unitar de producţie al lui **D**
a)	*1 u.m.*	*1 u.m.*	*1 u.m.*	*1 u.m.*
b)	2 u.m.	3 u.m.	4 u.m.	5 u.m.
c)	3 u.m.	4 u.m.	5 u.m.	2 u.m.
d)	4 u.m.	5 u.m.	2 u.m.	3 u.m.
e)	5 u.m.	2 u.m.	3 u.m.	4 u.m.

4. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel, notei contabile: 345 = 711, (la preţ prestabilit) îi corespunde înregistrarea:

a) 921 = 901
b) 902 = 921
c) 923 = 901
d) 933 = 921
e) ***931*** **=** 902

TESTUL S

1. Relaţia de calcul a costului de producţie al unui obiect de calculaţie *J* (Produs, Lucrare, Serviciu):

$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)}i + cotă\ (J)\sum Ch._{IND.PROD.}i$, în care „*i*" sunt articole de calculaţie (exemplu: materii prime şi materiale, salarii, amortizări ş.a.), ilustrează în Contabilitatea de gestiune:

a) Procedeul restului (procedeul valorii rămase);
b) Procedeul indicilor de echivalenţă în raport direct;
c) *Procedeul suplimentării;*
d) Procedeul suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor);
e) Procedeul cifrelor de echivalenţă în valori absolute;

2. Relația de calcul: $Q = \frac{C_F + P_R}{P_V - Ch_{VU}} = \frac{C_F + P_R}{C_{BU}}$, în care P_R reprezintă pro-fitul, P_V prețul de vânzare, C_F costurile fixe şi Ch_{VU} cheltuielile variabile unitare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):

a) Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează costurile fixe;
b) Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează anumite prețuri de vânzare;
c) Cantitatea de produse fabricată şi stocată care realizează venituri din producția stocată;
d) Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează marja pe costuri variabile;
e) *Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează profitul dorit P_k;*

3. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel, notei contabile: 641 = 421, (pentru personalul indirect productiv) îi corespunde una din înregistrările:

a) 921 = 901 **d)** 933 = 921
b) 902 = 921 **e)** 924 = 921
c) *923* = 901

4. Relația de calcul: $Cota_J = Ch_{IND.} \times \frac{B_j}{\sum B_j} = Ch_{IND} \times G_j$ ilustrează în Contabilitatea de gestiune procedeul:

a) Reiterării;
b) Algebric;
c) Suplimentării, în forma clasică (a coeficientului unic);
d) *Suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor);*
e) Indicilor de echivalență, în varianta cifrelor în valori absolute;

TESTUL T

1. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel, notei contabile: 348 = 711, îi poate corespunde înregistrarea:

a) 921 = 901 **d)** 933 = 921
b) 902 = 921 **e)** *924* = 901
c) ***903*** = 902

2. Relația de calcul: $S_A = C_F \times \left(1 - \frac{N_r}{N_n}\right)$, în care C_F sunt costurile fixe; N_r este nivelul real (realizat) al activității; N_n este nivelul normal (planificat) al activității, ilustrează în Contabilitatea de gestiune, costul:

a) Unitar;
b) Indirect;
c) Variabil;
d) Direct;
e) *Subactivității;*

3. Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel, notei contabile: 711 = 331, îi poate corespunde înregistrarea:

a) 921 = 901 **d)** 933 = 921
b) 902 = *921* **e)** 931 = ***902***
c) *921* = 933

4. Relația de calcul a costului unitar de producție al unei comenzi:

$$C_{US} = \frac{\sum_{P=1}^{K}(C_U \times q)_P + (\sum_{X=1}^{N} CH_{DX} + \sum_{Y=1}^{M} CH_{INDY}) \times a}{Q},$$

în care: C_U - reprezintă costul unitar; CH_{DX} - reprezintă cheltuielile directe; CH_{INDX} - reprezintă cheltuielile indirecte; Q - reprezintă cantitatea de produse finite obținută; X şi Y - reprezintă articolele de calculație; S - reprezintă secțiile de producție, q - reprezintă consumul specific; P - reprezintă piese, repere, subansamble sau semifabricate; a - reprezintă operații de asamblare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune:

a) *Metoda pe comenzi, varianta „cu semifabricate";*
b) Metoda pe faze, varianta „fără semifabricate";
c) Metoda pe faze, varianta „cu semifabricate";
d) Metoda pe comenzi, varianta „fără semifabricate";
e) Metoda Direct Costing;

RĂSPUNSURI

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	***e***	***b***	***b***	***c***	***e***	***e***	***a***	***e***	***a***	***b***
2	***e***	***c***	***e***	***d***	***b***	***e***	***c***	***e***	***a***	***a***
3	***d***	***e***	***b***	***d***	***b***	***c***	***a***	***e***	***e***	***c***
4	***b***	***c***	***d***	***a***	***b***	***a***	***a***	***a***	***b***	***d***

	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T
1	***e***	***d***	***c***	***b***	***c***	***b***	***d***	***c***	***c***	***c***
2	***e***	***a***	***c***	***b***	***a***	***c***	***a***	***a***	***e***	***e***
3	***c***	***e***	***b***	***a***	***c***	***d***	***a***	***a***	***c***	***c***
4	***b***	***a***	***d***	***e***	***d***	***a***	***c***	***e***	***d***	***a***

II.3. **TESTE GRILĂ PENTRU ÎNVĂȚĂMÂNTUL DESCHIS LA DISTANȚĂ (EXAMENVIEWPRO)**

A) **PROCEDEE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR**

1) MULTIPLE CHOICE (ALEGERE MULTIPLĂ)

Din punct de vedere al reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, costul de producție reprezintă:

a) expresia valorică a consumului celor trei factori de producție;
b) costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.
c) expresia valorică a consumului de resurse;
d) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea de gestiune şi preluate în contabilitatea financiară;
e) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară şi preluate în contabilitatea de gestiune;

RĂSP.: b (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

2) MATCHING (CORESPONDENȚĂ)

Sunt date următoarele simboluri şi denumiri ale conturilor de gestiune:

	Simbolul contului		Denumirea contului
1	901	**A**	Costul producției în curs de execuție
2	902	**B**	Cheltuieli de desfacere
3	903	**C**	Cheltuielile activităților auxiliare
4	921	**D**	Decontări interne privind diferențele de preț
5	922	**E**	Costul producției obținute
6	923	**F**	Cheltuieli indirecte de producție
7	924	**G**	Decontări interne privind cheltuielile
8	925	**H**	Cheltuielile activității de bază
9	931	**I**	Cheltuieli generale de administrație
10	933	**J**	Decontări interne privind producția obținută

Să se restabilească denumirea corectă a fiecărui cont.

RĂSP.: % (DIF.: medie REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

1 = G
2 = J
3 = D
4 = H
5 = C
6 = F
7 = I
8 = B
9 = E
10 = A

3) NUMERIC RESPONSE (RĂSPUNS NUMERIC)

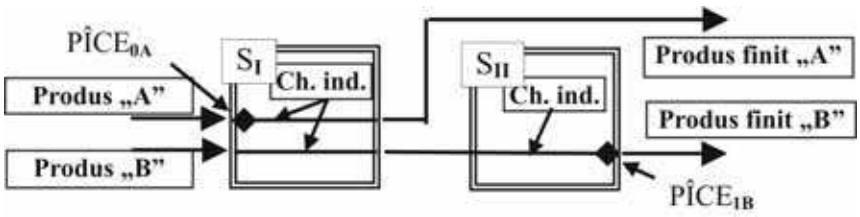
O societate comercială fabrică două sortimente de produse **A** şi **B**. Produsul **A** se fabrică numai în Secția **I,** iar produsul **B** în Secțiile **I** şi **II**. Se cunosc datele (în u.m.): cheltuieli directe (**200 -A şi 100 - B),** cheltuieli de secție (indirecte de producție) S_I (60) şi S_{II} (90), cheltuieli de administrație (50), preț prestabilit (de înregistrare, respectiv costul standard, 225 pentru ambele sortimente), producția în curs de execuție la începutul perioadei (10 - **A**) şi la finele perioadei (10 - **B**), bazele de repartizare a cheltuielilor indirecte (de producție), respectiv, cheltuielile directe.

Să se calculeze costurile de producție ale produselor **A** şi **B**.

Să se efectueze înregistrările contabile şi fişele de conturi de gestiune aferente - pentru un test de tip **ESSAY (ESEU)**.

RĂSP.: 250 (A) (DIF.: greu REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)
200 (B)

INDICAȚII:



	EXPLICAŢII	A	B	A	B
1	Cheltuieli directe	200	100	$921_A = 901$ **200**	$921_B = 901$ **100**
2	Cheltuieli indirecte S_I	60		$923S_I = 901$ **60**	
3	***Cheltuieli indirecte repartizate în S_I***	$60 \times \frac{200}{100+200} = 40$ $60 \times \frac{100}{100+200} = 20$		$921_A = 923S_I$ **40**	$921_B = 923S_I$ **20**
4	Cheltuieli indirecte S_{II}	90		-	$923S_{II} = 901$ **90**
5	***Cheltuieli indirecte repartizate în S_{II}***	-	90	-	$921_B = 923S_{II}$ **90**
6	Cheltuieli de adm.	50		$924 = 901$ **50**	
7	***Cheltuieli de administraţie repartiz.***	-	-	(de regulă, nu se repartizează)	
8	$PICE_0$ (iniţială)	10	-	$921_A = 933_A$ **10**	-
9	$PICE_1$ (finală)	-	10	-	$933_B = 921_B$ **10**
10	Cost standard	225	225	$931_A = 902_A$ **225**	$931_B = 902_B$ **225**
11	***Cheltuieli efective (921)***			$902_A = 921_A$ **250**	$902_B = 921_B$ **200**
12	***Abateri (903)***			$903_A = 902_A$ **25**	$903_B = 902_B$ **-25**
13	***Cost de producţie Rd.1 + Rd.3 + Rd.7 + Rd.8 - Rd.9*** **(vezi şi Sinteze)**	**250**	**200**	$931_A = 903_A$ **25** **931_A** **225** **25** **250**	$931_B = 903_B$ **-25** **931_B** **225** **-25** **200**

4) COMPLETION (COMPLETARE)

Procedeul calculelor iterative face parte din categoria **procedeelor de evaluare şi calculare a costurilor privind producţia** de .....……..... **interdependentă**.

RĂSP.: fabricaţie (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

5) TRUE/FALSE (ADEVĂRAT/FALS)

Este adevărată afirmaţia potrivit căreia „contabilitatea de gestiune poate fi organizată şi altfel decât prin conturi din clasa a 9-a" (OMFP 1826/2003, M.Of. nr. 23 din 01/12/2004)?

RĂSP.: Adevărat (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

6) YES/NO (DA/NU)

Puteți confirma afirmația: „În practica contabilă din România, conform Legii contabilității, organizarea contabilității de gestiune este facultativă" ?

RĂSP.: nu (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

7) SHORT ANSWER (RĂSPUNS SCURT)

În ce constă procedeul indicilor de echivalență în raport invers ?

RĂSP.: % (DIF.: mediu REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS

se aplică în cazul când cheltuielile sau o parte din acestea se modifică invers proporțional cu anumiți parametrii (cazul cheltuielilor de prelucrare de finețe, când cheltuielile sunt cu atât mai mari cu cât dimensiunea de prelucrare a reperelor este mai mică). Procedeul este asemănător cu procedeul indicilor de echivalență în raport direct cu mențiunea că se va lua drept bază de echivalare parametrul cel mai mic, iar acesta se va plasa la numărătorul rapoartelor (indicilor) de echivalență - $K_{\boldsymbol{J}}$, unde ***J*** sunt produsele A, B, C ... (pentru a se menține relația de invers proporționalitate).

8) ESSAY (ESEU)

(a se vedea testul nr. 3)

SCORING RUBRIC (Tabel de punctaj)	
9 - 10	**Înregistrările sunt corecte, explicația este exactă şi fişele de cont complete**
7 - 8	**Înregistrările sunt corecte, explicația este inexactă şi fişele de cont incomplete**
5 - 6	**Înregistrările sunt incorecte, explicația este exactă şi fişele de cont complete**
3 - 4	**Înregistrările sunt incorecte, explicația şi fişele de cont incomplete**

B) **METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR**

9) MULTIPLE CHOICE (ALEGERE MULTIPLĂ)

Care dintre următorii indicatori nu este specific metodei *Direct Costing* ?

a) Pragul de rentabilitate;
b) Intervalul de siguranță;
c) Factorul de acoperire;
d) Costul subactivității;
e) Coeficientul de siguranță dinamic;

RĂSP.: d) (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

10) MATCHING (CORESPONDENȚĂ)

Sunt date următoarele procedee, metode şi trăsături definitorii ale acestora din contabilitatea de gestiune:

1	Procedeul suplimentării	**A**	Consideră întreprinderea ca un ansamblu de centre de producție pentru care se determină costul pe oră / maşină aferent.
2	Procedeul celor mai mici pătrate	**B**	Utilizează clasificarea cheltuielilor în funcție de comportamentul lor față de volumul fizic al producției în cheltuieli variabile şi cheltuieli convențional constante.
3	Procedeul reiterării	**C**	Structura costului de producție conține trei articole principale de calculație: materiale, manoperă, costuri de regie.
4	Procedeul diviziunii simple	**D**	Repartizarea cheltuielilor indirecte
5	Procedeul restului	**E**	Se aplică la fabricația unui singur sortiment de produse care nu prezintă producție în curs de execuție la sfârşitul perioadei;
6	Metoda globală de calculație a costurilor	**F**	Deducerea valorii produselor secundare
7	Metoda de calculație a costurilor pe comenzi	**G**	Evaluarea şi calcularea costurilor privind producția de fabricație interdependentă
8	Metoda standard - cost	**H**	Se aplică la fabricația individuală sau de serie care prezintă producție în curs de execuție la sfârşitul perioadei;
9	Metoda *direct-costing*	**I**	Delimitarea cheltuielilor de producție în variabile şi fixe
10	Metoda T.H.M.	**J**	Calculul costului pe unitatea de produs

Să se stabilească trăsătura caracteristică corectă a fiecărui procedeu (metodă).

RĂSP.: % (DIF.: greu REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

1 = D
2 = I
3 = G
4 = J
5 = F
6 = E
7 = H
8 = C
9 = B
10 = A

11) NUMERIC RESPONSE (RĂSPUNS NUMERIC)

Ponderea cheltuielilor variabile în costul unui produs este de 80 %. Cantitatea fabricată creşte cu 25 %. Costul produsului se modifică cu:

RĂSP.: - 4,0 % **(DIF.: greu REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)**

Explicație: $C_{U1} - C_{U0} = C_{\underline{VU1}} + C_{FU1} - C_{\underline{VU0}} - C_{FU0} = C_{FU1} - C_{FU0} = \frac{C_{F1}}{Q_1} - 0,2 \times C_{U0} =$

$\frac{C_{F0}}{1,25 \times Q_0} - 0,2 \times C_{U0} = \frac{C_{FU0}}{1,25} - 0,2 \times C_{U0} = \frac{0,2 \times C_{U0}}{1,25} - 0,2 \times C_{U0} = 0,2 \times C_{U0} \times$

$\frac{1-1,25}{1,25}$; şi în final: $\frac{C_{U1} - C_{U0}}{C_{U0}} = -\frac{0,2 \times 0,25}{1,25} = -0,04 =$ - 4,0 %

Notă: Costul unitar (C_U) scade (-) întotdeauna cu creşterea producție (Q) datorită costurilor fixe (C_F) care se împart la o cantitate mai mare, în timp ce costul variabil unitar (C_{VU}) rămâne constant.

	Indice $_0$ (înainte de creştere)	**Indice $_1$** (după creştere)
1	$C = C_V + C_F$ (Costurile se împart la Q)	
2	$\frac{C_0}{Q_0} = \frac{C_{V0}}{Q_0} + \frac{C_{F0}}{Q_0}$	$\frac{C_1}{Q_1} = \frac{C_{V1}}{Q_1} + \frac{C_{F1}}{Q_1}$
3	$C_{U0} = C_{VU0} + C_{FU0}$	$C_{U1} = C_{VU1} + C_{FU1}$
4	C_{VU0}	$C_{VU1} = C_{VU0}$
5	C_{F0}	$C_{F1} = C_{F0}$
6	$C_{VU0} = 80\ \% C_{U0}$	$C_{VU1} = 80\ \% C_{U0}$
7	$C_{FU0} = 20\ \% C_{U0}$	
8	Q_0	$Q_1 = 125\ \% Q_0$

12) COMPLETION (COMPLETARE)

Metoda de calculație a costurilor de producție Direct - costing este cunoscută şi sub denumirea de **Metoda costurilor .....**

RĂSP.: variabile (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

13) TRUE/FALSE (ADEVĂRAT/FALS)

Contabilitatea de gestiune se organizează de către administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

RĂSP.: Adevărat (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

14) YES/NO (DA/NU)

Confirmaţi afirmaţia potrivit căreia: „Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculaţie (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcţie, centru etc.) încă din momentul efectuării lor şi ca atare se includ direct în costul obiectelor respective".

RĂSP.: nu (DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

15) SHORT ANSWER (RĂSPUNS SCURT)

În ce constă concepţia de bază a metodei costurilor standard (Standard - Cost)?

RĂSP.: % (DIF.: medie REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

Concepţia de bază a metodei standard cost constă în stabilirea cu anticipaţie a costurilor directe de producţie (materiale, manoperă etc.) care sunt denumite „standarde" şi a costurilor indirecte (costuri comune ale secţiilor, costurile generale ale întreprinderii şi cheltuieli de desfacere) denumite „bugete de costuri". Acestea însumate formează etaloanele de măsură şi de comparaţie cu costurile efective de producţie. Astfel, **costurile standard** devin costuri stabilite în prealabil pe baze ştiinţifice, în funcţie de condiţiile impuse proceselor de producţie.

Structura tipică a unui cost total de producţie (absorbant), calculat după metoda **costurilor standard** cuprinde, de regulă, trei articole principale ale calculaţiei: **materiale; manoperă; costuri de regie.**

Diferenţele în plus sau în minus, la cele trei articole de calculaţii, între cheltuielile efective şi cele standard sunt considerate abateri de la condiţiile normale de fabricaţie. Aplicarea metodei constă în:

1. Calculul costurilor standard pe produs;

2. Organizarea sistemului de calcul şi evidenţă a abaterilor de la costurile standard;

3. Urmărirea costurilor de producţie potrivit cerinţelor metodei standard cost.

16) ESSAY (ESEU)

Să se determine relaţia Pragului de rentabilitate.

RĂSP.: % (DIF.: medie REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III/2005)

Răspuns:

Împărţirea costurilor (cheltuielilor) în **costuri** (cheltuieli) **variabile** (operaţionale) şi **fixe** (de structură, ale perioadei) conduce la următorul model matematic simplu dar sugestiv:

(1) $C_A = Q \times P_V$ (Desfacerea, cifra de afaceri sau veniturile din vânzări, reprezintă produsul dintre cantitatea fabricată şi vândută şi preţul de vânzare)

(2) $C_T = C_V + C_F$ (Costurile totale sunt egale cu suma costurilor variabile şi fixe)

(3) $C_V = Q \times C_{VU}$ (Costul variabil este egal cu produsul dintre cantitatea de produse fabricată şi vândută şi costul variabil unitar - pe unitate fizică de produs, bucată, lot),

(4) $P_R = C_A - C_T$ (profitul reprezintă diferența între veniturile din vânzări sau cifra de afaceri şi costurile efectuate).

Înlocuind în această relație, C_A din relația (1) şi C_T din relația (2) se obține cantitatea fabricată (5) care realizează profitul dat: $P_R = Q \times P_V - Q \times C_{VU} - C_F$

$$(5) \quad Q = \frac{C_F + P_R}{P_V - C_{VU}}$$

$$(6) \quad Q = \frac{C_F + P_R}{C_{BU}}$$

$$(7) \quad C_F + P_R = Q \times C_{BU} = C_B$$

Cantitatea ($P_V - C_{VU}$) se numeşte contribuție brută (marjă pe costuri variabile) unitară, se notează cu C_{BU} şi are caracter de rezultat (parțial) unitar deoarece consideră drept cheltuieli pe produs numai cheltuielile variabile (după cum se observă conține însă şi părți din cheltuielile fixe).

Dacă în relația (5) facem ca profitul să fie nul ($P_R = 0$), se obține cantitatea minim fabricată şi vândută, Q_E care acoperă costurile (6), cu alte cuvinte: *cantitatea de produse care trebuie fabricată şi vândută astfel încât firma (întreprinderea) să-şi acopere toate cheltuielile fără a obține profit, se numeşte* ***punct de echilibru***, ***prag de rentabilitate***, ***punct critic*** *sau* ***punct de inflexiune*** *(**Break - Even Point**).*

$$(8) \quad Q_E = \frac{C_F}{C_{BU}} = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}}$$

BIBLIOGRAFIE
şi legislaţia în vigoare

Abegglen C. James, Stalk George jr., *Kaisha - la stratégie des entreprises japonaises*, Les Editions d'Organisation,1987.

Albu Nadia, Albu Cătălin, *Instrumente de management al performanţei*, Editura Economică, 2003.

Aslău Titus, *Locul contabilităţii de gestiune în structura informaţională a întreprinderii*, Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor, nr. 4/2000.

Aslău Titus, *Controlul de gestiune dincolo de aparenţe*, Editura Economică, 2001.

Baciu A., Duţia T., *Sistemul integrat al costurilor*, Editura Dacia, 1981.

Baciu T. Achim, *Costurile. Organizare, planificare, contabilitate, calculaţie, control şi analiză*, Editura Dacia, 2001.

Badea Florica, Dobrin Cosmin, *Gestiunea bugetară a sistemelor de producţie*, Editura Economică, 2003.

Basno Cezar, Dardac Nicolae, *Produse, costuri şi performanţe bancare*, Editura Economică, 2000.

Băluţă Aurelian Virgil, *Calculul profitului (pierderii) într-un an financiar al unui agent economic cu activitate de import*, Economie teoretică şi aplicată, nr.257/2001.

Băluţă Aurelian Virgil, *Influenţe actuale asupra calculaţiei costurilor*, Tribuna Economică, 39/ 24 septembrie 2003.

Băluţă Aurelian Virgil, *Calculaţia pe comenzi – variantă modernă a calculaţiei de proiect*, Tribuna Economică, 40/1 octombrie 2003.

Băluţă Aurelian Virgil, *Estimări financiare pe termen scurt la nivelul* firmei, Tribuna Economică 46/12 noiembrie 2003.

Băluţă Aurelian Virgil, *Documente de referinţă pentru bugetul de costuri al firmei*, Tribuna Economică,47/19 noiembrie 2003.

Băluţă Aurelian Virgil, *Calculaţia şi analiza adecvată a costurilor – bază de stabilire a eficienţei reale la operaţiile de prelucrare în lohn*, Economie teoretică şi aplicată, nr.377/ 19 ianuarie 2004.

Băluţă Aurelian Virgil, *Regruparea unor costuri în contabilitatea firmei*, Tribuna Economică, 4/ 28 ianuarie 2004.

Băluţă Aurelian Virgil, *Constituirea unor provizioane specifice*, Tribuna Economică, nr. 22/2004.

Băluţă Aurelian Virgil şi Dobrin Marinică (coord.), Popescu Lucian, Firescu Victoria, Iacob Constanţa, *Costurile. Calculaţie, contabilizare, previziune*, Editura *Fundaţiei România de Mâine*, 2002.

Băluţă Aurelian Virgil, *Contabilitate de gestiune – noţiuni fundamentale*, Editura Fundaţiei *România de Mâine*, 2005.

Beju V., *Preţuri*, Editura Economică, Bucureşti 2000.

Boardman E. Anthony, Greenberg H. David, Vining R. Aidan, Weimer L. David, *Analiza cost-beneficiu,* Editura ARC, 2004.
Bojian Octavian, *Contabilitatea întreprinderilor*, Editura Economică,1999.
Caracota Dumitrache, *Previziune economică*, Editura Didactică şi Pedagogică, 1996.
Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editura Tribuna Economică, Bucureşti 2001.
Călin O., Caraiani C., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Editura Omnia, Braşov, 1998.
Căpuşneanu Sorinel, *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor – Aplicaţii*, Editura Economică, 2002.
Cârstea Gh., *Asigurarea şi gestiunea resurselor materiale*, Editura Economică, 2000.
Cârstea Gh., Călin O., *Calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 1980.
Câţu D., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Editura Fundaţiei *România de Mâine,* 1997.
Câţu D. Calu D., A. Ştefănescu, L. Ilincuţă, *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Caiet de lucrări practice*, Editura Fundaţiei *România de Mâine*, Bucureşti, 1999.
Chadwick Leslie, *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, Bucureşti 1998.
Colin Drury, *Management and Cost Accounting,* 4th Edition International Tronson Business Press, Boston, 1996.
Dubrulle L., Servan R. *Comptabilité analitique de gestion,* Dunod, Paris, 1991.
Dumbravă P., Atanasiu P., *Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism*, Editura Intelcredo, Deva, 1995.
Dumbravă P, Atanasie P, *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1995.
Dumbravă P (coordonator), *Contabilitate de gestiune aplicată în industrie şi agricultură*, Editura Intelcredo, Deva, 2000.
Diaconu Paul, *Contabilitate managerială*, Editura Economică, 2002.
Diaconau, P., Albu, N., Stere, M., Albu, C., Guinea, F., *Contabilitate managerială aprofundată*, Editura Economică, 2003.
Donoaica Şt., *Calculaţia costurilor*, Editura Eficient, Bucureşti, 1998.
Dima I.C., Man Marian, *Control de gestiune*, Editura AGIR, 2003.
Drăgan CM, *Calculaţia costurilor*, Editura Academiei RSR, 1980.
Dudian Monica, Huru Dragoş, *Teoria economică a firmei,* Editura ASE, 2003.
Edward B., Michel W. Makev, *Cost Accounting*, Second Editura Irwin, Illinois, 1978.
Evian I N, *Contabilitatea industrială*, Bucureşti, 1943.
Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.
Gheorghiu Alexandru, *Analiza economico-financiară la nivel microeconomic*, Editura Economică, 2004.
Gherasim Toader, *Microeconomie*, Editura Economica, 1994.
Ghiţă Marilena, *Sistemul costurilor. Calcul şi modele*, Editura Economică, 2000.
Hlauciuc Elena, *Metode moderne de calculaţie a costurilor*, Editura Polirom, 1999.
Huru Dragoş, *Coerenţa procesuală, pertinenţă de convergenţă economică*, în vol. Convergenţe Economice în Uniunea Europeană, Editura Economică, 2002.
Ionaşcu Ion, Filip Andrei Tiberiu, Mihai Stere, *Control de gestiune*, Editura Economică, 2003.
Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, *Advanced management accounting*, Prentice Holl of India, 2002
Klinger Wolfgang, *Flexible, Plankostenrechnung Auflage*, Westdeutscher Verlag, 1974.

Kelvin Lancaster, *Analiza economică matematică*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1973.
Lauzel P., *Comptabilité analitique et contrôle de gestion*, Sirey, Paris, 1964.
Lazăr Simion, *Analiza drumului critic*, Editura Ştiinţifică, 1968.
Mereuţă Cezar, *Analiza nodală a sistemelor de companii*, Editura Economică, 2004.
Dumitru Marin, Ruxanda Gheorghe, Oprescu Gheorghe, Andrei Anca, *Microeconomie*, ASE, 1997.
Magerin Jaques, *La gestion bugetaire*, SEDIFOR, Paris, 1989.
Moroşanu Iosefina, *Analiza economico-financiară*, Editura Fundaţiei *România de Mâine*, 2006
Moroşanu Iosefina, *Analiza economico-financiară*, *Probleme rezolvate,* Editura Fundaţiei *România de Mâine*, 2006
Nicolae Valentin, Constantin Luminiţa Daniela, Grădinaru Ilie, *Previziune şi orientare economică*, Editura Economică,1998.
Nedelea Ştefan, *Competitivitate şi costuri*, Editura ASE, 2003.
Olariu Cornel, *Costul şi calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977.
O. Onicescu, M.C. Botez, *Incertitudine şi modelare economică (econometrie informaţională),* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, 1985.
Petrescu Silvia, *Diagnostic economico-financiar*, Editura Sedcom Libris, 2004.
Perroux François, *Tehnicile cantitative ale planificării*, Editura Academiei RSR, 1969.
Pecican Eugen-Ştefan, *Econometria pentru economişti*, Editura Economică, 2003.
Pop Atanasiu, *Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ*, Editura Intelcredo, Deva 1999.
Popa Liana-Elena Anica, *Conducerea întreprinderii prin costuri*, Editura Economică, 2005.
Popescu Luminiţa (coord.), Băluţă Aurelian Virgil, Popescu Lucian, Firescu Victoria: *Metode de calculaţie a costurilor*, Editura Fundaţiei *România de Mâine*, 2002.
Popescu, Lucian, *Full cost versus direct costing în contabilitatea românească,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 5/mai, p. 18-29, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2001.
Popescu, Lucian, *Modele integrate de înregistrări contabile,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 7/iulie, p. 54-64, Editura Tribuna Economică, 2001.
Popescu, Lucian, *Cost versus preţ în contabilizarea producţiei finite,* revista „Tribuna Economică" nr. 6/februarie, p. 35-38; 43-44, Bucureşti, 2001.
Popescu, Lucian, *Contabilitate: Probleme privind contabilitatea stocurilor*, revista „Adevărul Economic" nr. 45/noiembrie 2002, p. 26, Editor SC Adevărul SA.
Popescu, Lucian, *Contabilitate: gestiunea armonizată a stocurilor: Reguli şi metode de gestiunea armonizată a stocurilor*, Revista „Adevărul Economic" nr. 46/decembrie 2002, p. 27, Editor SC Adevărul SA.
Popescu, Lucian, *Contabilitate: gestiunea armonizată a stocurilor: Metoda inventarului permanent de gestiune a stocurilor (FIFO),* revista „Adevărul Economic" nr. 47/decembrie 2002, p. 27, Editor SC Adevărul SA.
Popescu, Lucian *Contabilitate: gestiunea armonizată a stocurilor: Metoda inventarului permanent de gestiune a stocurilor (CMP),* revista „Adevărul Economic" nr. 48/decembrie 2002, p. 27, Editor SC Adevărul SA.
Popescu, Lucian, *Contabilitate: gestiunea armonizată a stocurilor: Metoda preţului cu amănuntul pentru vânzarea mărfurilor,* revista „Adevărul Economic" nr. 49-50/decembrie 2002, p. 18, Editor SC Adevărul SA.

Popescu, Lucian, *Contabilitate: Sfaturi practice pentru IMM-uri,* revista „Adevărul Economic" nr. 2 (560) / ianuarie 2003, p. 18, Editor SC Adevărul SA.
Popescu, Lucian, *Implicaţii contabile şi fiscale privind reducerea cotei de TVA la medicamente,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 4/aprilie, p. 16-21, Editura Tribuna Economică, 2004.
Popescu, Lucian, *Calcule şi erori în gestiunea şi contabilizarea salariilor (I),* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 7/iulie, p. 5-18, Editura Tribuna Economică, 2004.
Popescu, Lucian, *Calcule şi erori în gestiunea şi contabilizarea salariilor (II),* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 8/august, p. 4-21, Editura Tribuna Economică, 2004.
Popescu, Lucian, *Gestiunea şi contabilitatea impozitului pe venitul global din salarii,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 10/octombrie, p. 37-50, Editura Tribuna Economică, 2004.
Popescu, Lucian, *Gestiunea şi contabilitatea amortizării degresive,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 3 / martie, p. 2-23, Editura Tribuna Economică, 2005.
Popescu, Lucian, *Calculul şi contabilitatea salariilor în condiţiile aplicării cotei unice de impozitare,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 8/august, p. 22-40, Editura Tribuna Economică, 2005.
Popescu, Lucian, *Calculul costurilor unitare ale producţiei de fabricaţie interdependentă,* revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 10/octombrie, p. 36-47, Editura Tribuna Economică, 2005.
Petcu Monica, *Analizae conomico-financiară a întreprinderii. Probleme, abordări, metode, aplicaţii,* Editura Economică, 2003.
Rusu C. ş.a., *Analiza şi reglarea firmei prin costuri,* Editura Gh. Asachi, Iaşi, 1995.
Ristea M., *Metode şi politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, 2000.
Ristea M., Ebbeken K., Possler L., *Calculaţia şi managementul costurilor*, Editura Teora, Bucureşti, 2000.
Silaşi Grigore, Stanc Adina, Sava Vasile, *Inteligenţa economică. Arta războiului global*, Editura Orizonturi Universitare, Timişoara, 2000.
Snyder Herbert Devenport, *Costing and pricing in the digital age. A practical guide for information service*, London Library, Association Publishing, 1997.
Spătaru Liviu, *Analiza economico-financiară, instrument al managementului întreprinderii,* Editura Economică, 2004.
Troie Liviu, Zaharia Octavian, Roman Monica, Hurduzeu Miruna, *Analiza statistică a activităţii economice şi a gestiunii financiare a întreprinderii*, Editura ASE, 2001.
Vrânceanu Radu, Guyot Marc, *Bazele microeconomiei întreprinderii*, Editura Polirom, 2004.